



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția generală de**  
**soluționare a contestațiilor**



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, .X.  
Tel : +021 387 10 00  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. .X. /2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. - Sucursala .X.**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. .X. / 19.11.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr. .X./2012 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./2012, cu privire la contestația formulată de .X. - Sucursala .X., denumită în continuare "Sucursala .X. .X.", cu domiciliul fiscal în .X. nr. .X., loc. .X., jud. .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub numărul .X./ .X./ .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..X./X..2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X..2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**, din care taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată în sumă de **.X. lei**,
- dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Totodată, societatea contestă și Dispoziția nr. .X. /..2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. .X./2012 respectiv data de .X..2012, conform mențiunii olografe aplicată de societate pe adresa nr. .X./2012 de înaintare a titlului de creanță mai sus menționat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv .X.2012 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de Sucursala .X. .X..

**I. Sucursala .X. .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2012 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., precizând următoarele:**

În ceea ce privește înregistrarea directă a .X. Ungaria anterior înregistrării Sucursalei .X. .X. și schimbarea domiciliului său fiscal de la Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. ulterior înregistrării Sucursalei .X. .X., societatea menționează: *„.X. .X. Ungaria este o societate specializată în producția și comercializarea de aparatură electronică (de exemplu: televizoare, monitoare LCD, rame foto digitale, DVD, Blue-Ray, etc.)”*.

*„Începând cu anul 2008, .X. Ungaria s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în România prin procedura de înregistrare directă în vederea declarării achizițiilor și livrărilor intracomunitare efectuate pe teritoriul României, obținând codul de înregistrare de .X. .X., fiind în administrarea fiscală a Direcției generale a finanțelor publice .X..”*

*„În anul 2010, .X. Ungaria a decis extinderea activității sale în România și a încheiat o serie de contracte comerciale cu o serie de societăți comerciale independente, nefiliate deci grupului de companii .X., precum S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.”*

*„Totodată, pentru a se asigura că produsele sale îndeplinesc toate cerințele standardelor de calitate, începând cu data de .X. 2010, .X. Ungaria a înființat o sucursală în România”, ce are ca obiect principal de activitate activități de consultanță pentru afaceri și management, precum și o serie de activități secundare, precum:*

- activități de inginerie și consultanță tehnică;
- activități de testări și analize tehnice;
- alte activități profesionale științifice și tehnice, și
- alte activități de servicii suport pentru întreprinderi.

*Societatea susține că potrivit „legislației de T.V.A. în vigoare, deoarece ulterior înregistrării directe .X. Ungaria s-a stabilit în România printr-un sediu fix (în cazul de față o sucursală), organele fiscale au atribuit Sucursalei .X. .X. codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. acordat inițial (în conformitate cu punctul 66 alin.(8) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal) și nu i-au atribuit acestuia din urmă un alt cod de înregistrare în scopuri de T.V.A.”*

Astfel, urmare a înregistrării Sucursalei .X. .X., competența de administrare fiscală din perspectiva taxei pe valoarea adăugată a activităților .X. Ungaria derulate pe teritoriul României în baza înregistrării directe a fost transferată de la Direcția generală a finanțelor publice .X. la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X..

În ceea ce privește contractele încheiate de .X. Ungaria cu co-contractorii săi din România, societatea susține: *„Realizarea produselor finite .X. în România la care participă co-contractorii .X. Ungaria include două faze distincte:*

- *faza de obținere a semifabricatelor, ca element component principal al realizării de produse finite, și*
- *faza de încorporare a semifabricatelor în produsele finite.”*

Având în vedere cele de mai sus, .X. Ungaria a încheiat două tipuri de contracte comerciale, astfel:

- contract de bază de vânzare-cumpărare care acoperă activitatea de vânzare de materii prime ca stă la baza producției pe bază de contract realizată de co-contractanții săi din România și, respectiv activitatea de cumpărare a semifabricatelor rezultate din această activitate de producție;
- contract cadru de colaborare care acoperă activitatea de procesare a materialelor și semifabricatelor de către co-contractanții săi din România, în scopul obținerii de produse finite.

Referitor la activitatea de vânzare a materiilor prime și, respectiv de cumpărare a semifabricatelor rezultate, societatea precizează că în perioada supusă controlului, a derulat contracte de bază de vânzare-cumpărare cu S.C. .X. S.R.L., .X., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., iar „în baza acestor contracte, .X. Ungaria vinde materiile prime către acești producători în vederea obținerii de semifabricate. Aceste materii prime au fost achiziționate de .X. Ungaria de la diverși furnizori stabiliți în alte state UE sau non-UE (de exemplu Coreea).

Producătorii folosesc aceste materii prime în producția de semifabricate care, odată realizate, sunt vândute înapoi către .X. Ungaria. Din punct de vedere fizic, însă, semifabricatele nu sunt livrate către .X. Ungaria, ci sunt:

a) fie păstrate de către respectivul co-contractant care le-a produs;

b) fie trimise către alți co-contractanți, stabiliți în România sau în alte state membre, în ambele cazuri în vederea procesării în produse finite în baza contractului cadru de colaborare.

Din punct de vedere a T.V.A., aceste operațiuni sunt raportate de .X. Ungaria prin intermediul codului de .X..X., conform prevederilor legislației de T.V.A. în vigoare.”

Referitor la activitatea de procesare a materialelor și semifabricatelor în produse finite, societatea susține că în perioada controlului, a derulat contracte cadru de colaborare cu S.C. .X. S.R.L., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., care au acționat în calitate de procesatori. Astfel, „.X. Ungaria transmite spre prelucrare procesatorilor atât semifabricatele achiziționate în temeiul contractelor de bază de vânzare-cumpărare, cât și alte materiale (proprietatea sa), în scopul procesării acestora și a obținerii de produse finite (televizoare, monitoare LCD, rame foto digitale, DVD, Blue-Ray, etc.).”

Totodată, societatea invederează faptul că „pe toată perioada în care are loc procesarea, .X. Ungaria rămâne proprietarul semifabricatelor, materialelor și al produselor finite rezultate. Mai departe, produsele finite rezultate din activitatea de procesare sunt vândute de către .X. Ungaria către clienții săi din afara României. Raportarea livrărilor intracomunitare și exporturilor realizate de .X. Ungaria din România se realizează, potrivit dispozițiilor legale aplicabile în materie de T.V.A., prin intermediul codului de T.V.A. al Sucursalei .X. .X., conform pct.66 din Normele Metodologice la Codul fiscal. În baza acestor contracte cadru de colaborare și respectând prevederile legale de T.V.A. în vigoare, co-contractorii români facturează serviciul de procesare către .X. Ungaria, ca beneficiar al serviciilor.”

De asemenea, societatea menționează că „X. Ungaria decide asupra activității de vânzare a produselor finite, inclusiv către care dintre co-contractori sunt transmise produsele spre procesare și condițiile în care vor fi vândute produsele realizate de către aceștia în România. După cum reiese din contractele de vânzare încheiate de către X. Ungaria cu diverși clienți din Uniunea Europeană, dar și din afara ei, acesta își asumă integral riscurile în ceea ce privește bunurile vândute, printre care amintim: calitatea produselor finite vândute, conformitatea transportului produselor, garanții acordate clienților, riscul de neîncasare.”

Referitor la activitatea economică derulată în România de Sucursala X. X. în beneficiul X. Ungaria, societatea precizează că „X. Ungaria a înființat sucursala X. cu scopul de a asista în desfășurarea relațiilor co-contractorii români. În mod concret, sucursala a angajat în România personal specializat în controlul calității, gestiunea materialelor și servicii de inginerie. Pentru toate serviciile prestate în beneficiul X. Ungaria, Sucursala X. X. este remunerată în baza costurilor înregistrate plus o marjă de profit de 10%. Contractele semnate la nivelul sucursalei se referă la activitatea sa curentă și sunt în general contracte pentru utilități, medicina muncii, chirie spațiu birou și altele similare.”

Prin urmare, societatea invederează faptul că Sucursala X. X. „nu este implicată în activitatea de vânzare nici în ceea ce privește materiile prime, nici în privința produselor finite”, acestea fiind derulate „direct de X. Ungaria în baza contractelor încheiate cu diverse firme din afara României”, iar „în conformitate cu art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 1 alin.(3) lit.c) din Normele Metodologice la Codul fiscal, X. Ungaria nu va fi considerată stabilită în scopuri de T.V.A. în România pentru operațiunile legate de producția și comercializarea de aparatură electronică. Totuși, toate operațiunile desfășurate pe teritoriul României de către X. Ungaria în legătură cu activitatea sa principală (producția și comercializarea de aparatură electronică) care constau în livrarea de produse finite către clienții săi terți (situați în afara României) sunt raportate folosind codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al lui X. X., deoarece în conformitate cu punctul 66 alineatul (5) din Normele Metodologice la Codul fiscal, orice persoană care are sediul activității economice în afara României și care are, de asemenea, un sediu fix în România, va fi identificat prin codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. obținut de acel sediu fix.”

Societatea susține că „de la data înființării, Sucursalei X. X., autoritățile fiscale au desfășurat inspecții fiscale în scopul rambursării de T.V.A. Aceste inspecții s-au finalizat prin acordarea rambursărilor de T.V.A., fără ca structura de afaceri, identică celei din prezent, să fie disputată de către inspectorii fiscali. Mai mult decât atât, având în vedere extinderea

*activității în România și, totodată, pentru a elimina orice incertitudine eventuală cu privire la tratamentul fiscal aferent activității derulate în România, .X. .X. a depus în data de .X.2011 o cerere pentru emiterea soluțiilor fiscale individuale anticipate pentru confirmarea tratamentului fiscal al operațiunilor desfășurate atât din punct de vedere al T.V.A. cât și al impozitului pe profit, punând la dispoziția organelor fiscale în timp util toate informațiile relevante emiterii acesteia. Proiectele de soluții fiscale anticipate emise de A.N.A.F. au confirmat tratamentul fiscal aplicat de Sucursala .X. .X., iar Sucursala a formulat și înregistrat un punct de vedere asupra acestora”, însă „în loc să se procedeze la emiterea soluției actelor administrativ-fiscale sub forma soluțiilor fiscale individuale solicitate, termenul de 45 zile prevăzut de lege fiind expirat de mult, organele fiscale au inițiat și derulat o inspecție fiscală ale cărei rezultate exprimate în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere sunt bazate pe interpretări ale legii fundamental diferite de cele din proiectele de soluții fiscale individuale.”*

Referitor la unele aspecte procedurale:

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu i-au comunicat „în timp util proiectul de Raport de inspecție fiscală pentru discuția finală, așa cum legea prevede.”

Astfel, „în urma nenumăratelor demersuri întreprinse de sucursală, atât către D.G.F.P. .X., cât și către A.N.A.F. .X. prin care sucursala a solicitat comunicarea Proiectului de Raport de inspecție fiscală și acordarea unui termen rezonabil pentru discuția finală, sucursalei i-a fost comunicat Proiectul Raportului de inspecție fiscală la data de .X..2012, fiind totodată informată asupra faptului că discuția finală a fost stabilită în data de .X..2012, deci cu o zi înainte de comunicarea Proiectului de Raport de inspecție fiscală. În urma celor comunicate, sucursala s-a văzut nevoită să reia corespondența cu autoritatea fiscală și să solicite din nou stabilirea discuției finale la o dată ulterioară, și nu anterioară, comunicării Proiectului de Raport de inspecție fiscală, astfel încât sucursala să poată cunoaște implicațiile fiscale aferente constatărilor organelor de control și să-și poată prezenta motivat punctul de vedere.”

De asemenea, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au derulat „activități de inspecție fiscală după încheierea acesteia” și au modificat substanțial constatările „reținute în proiectul de Raport de inspecție fiscală comunicat pentru susținerea discuției finale cu contribuabilul la data de .X..2012”, fără însă să dea societății posibilitatea „de a cunoaște conținutul acestora și de a formula apărări în mod corespunzător”.

Astfel, „în mod concret, ulterior datei de .X..2012, dată la care potrivit Raportului de inspecție fiscală a avut loc discuția finală cu

*contribuabilul și deci data la care s-a încheiat inspecția finală potrivit art.107 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, organele de control au întreprins controale inopinate la sediile agenților economici care desfășoară activități de procesare a produselor semifabricate, respectiv S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. precum și la sediul sucursalei, încheind în acest sens procesele verbale din data de .X..2012 (de la Sucursală și de la S.C..X. S.R.L.) și din data de .X.2012 (de la S.C. .X. S.R.L.)”*

*Societatea arată că „deși aceste procese verbale au stat la baza emiterii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, fiind menționate expres în cuprinsul acestora, fiind parte integrantă din acesta (a se vedea în acest sens pag.22 paragraful 5 din Raportul de inspecție fiscală) iar organele fiscale și-au exprimat opinia finală cu privire la situația fiscală a sucursalei în baza acestor documente, ele nu au fost aduse în niciun fel la cunoștința .X. .X., nefiind anexate Raportului de inspecție fiscală și nici comunicate în alt mod sucursalei.”*

*Mai mult, societatea susține că „tot după data discuției finale cu contribuabilul și încheierea inspecției fiscale, organele de control au procedat la preluarea de note explicative personalului angajat al sucursalei sau al partenerilor de afaceri ai acesteia, iar potrivit susținerilor organelor fiscale din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală (pag.22 și pag.23 din Raportul de inspecție fiscală), tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală cu privire la T.V.A. are la bază tocmai aceste note explicative preluate de organele de control în data de .X..2012 (a se vedea în acest sens notele explicative date de .X., .X.) și în data de .X..2012 (a se vedea în acest sens notele explicative date de .X., .X., .X.). În egală măsură, în pofida faptului că aceste note explicative reprezintă veritabile probe ce stau la baza fundamentării opiniei organului fiscal și implicit a actelor administrativ fiscale contestate, la fel ca în situația proceselor verbale anterior menționate nici notele explicative nu au fost aduse la cunoștința sucursalei pentru a-și exprima un punct de vedere cu privire la acesta, nici prin anexarea acestora la Raportul de inspecție fiscală, nici prin comunicarea acestora către sucursală într-un alt mod.”*

*Prin urmare, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu i-au comunicat anexele Raportului de inspecție fiscală, „în ciuda celor două solicitări formulate în scris.”*

*Societatea invederează faptul că „organele de inspecție fiscală și-au modificat substanțial concluziile ulterior discuției finale cu contribuabilul, fără a da sucursalei posibilitatea de a-și exprima un punct de vedere cu privire la noile constatări.”*

În consecință, „în baza probelor anterior menționate preluate de organele de control ulterior datei la care a avut loc discuția finală cu contribuabilul și neaduse la cunoștința sucursalei, organele de control și-au modificat substanțial concluziile prezentate prin Proiectul de raport de inspecție fiscală din data de .X..2012 și au emis raportul final, acesta din urmă având un cu totul alt conținut față de cel asupra căruia .X. .X. a formulat un punct de vedere potrivit art.107 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, atât din perspectiva T.V.A., cât și a impozitului pe profit. Astfel, dacă în Proiectul de raport de inspecție fiscală comunicat la data de .X..2012, organele de control au respins dreptul de rambursare T.V.A. al sucursalei numai cu privire la suma de .X. lei recunoscând în mare dreptul de rambursare T.V.A. al .X. .X. (respectiv pentru suma de .X. lei), prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, inspectorii fiscali și-au modificat substanțial concluziile, procedând la retratarea fiscală a operațiunilor și considerând în final că aceasta are drept de rambursare numai cu privire la suma de .X. lei, respingând de această dată la rambursare mare parte din T.V.A. solicitat la rambursare, respectiv suma de .X. lei.”

De asemenea, societatea invederează „faptul că întreaga procedură administrativă se derulează în fața organelor fiscale cu respectarea tuturor drepturilor și garanțiilor impuse de Convenția Europeană a Drepturilor Omului, pe deplin aplicabilă în materie fiscală în ceea ce privește dreptul la informare, dreptul la apărare și dreptul la un proces echitabil.”

Totodată, societatea „reiterează faptul că, jurisprudența CEDO este constantă în a reține că, în ipoteza în care una dintre părți, are acces la documente ori date utilizate pentru susținerea acuzării, documente ori date la care apărarea nu are acces și deci a căror valabilitate nu o poate contesta, există o încălcare **per se** a art.6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, fără să mai fie nevoie să se cerceteze dacă au existat alte efecte negative ale unei asemenea situații (cauza Bulut c.Austriei). În lumina deficiențelor procedurale anterior sesizate”, societatea solicită organului de soluționare a contestației să facă aplicarea art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă și, pe cale de consecință, să constate nulitatea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, emise cu încălcarea flagrantă a dreptului de a fi informat și a dreptului la apărare al sucursalei.”

Societatea nu poate fi de acord cu concluziile organelor de inspecție fiscală asupra impozitului pe profit, pentru următoarele motive principale:

a) Sucursala .X. .X. nu operează așa cum rețin organele de inspecție fiscală „cu două entități virtuale”, ci .X. „derulează două categorii de



activități distincte, ambele raportate prin intermediul codului unic de .X. .X., după cum urmează:

- Sucursala .X. .X. derulează activități suport în beneficiul .X. Ungaria, raportate din punct de vedere T.V.A. prin intermediul codului de înregistrare RO .X., iar,

- .X. Ungaria derulează activități de achiziții și livrări intracomunitare de bunuri pe teritoriul României ce sunt raportate prin intermediul aceluiași cod de .X. .X., conform cerințelor legislației fiscale”.

b) sucursala nu este „un sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate pe teritoriul României, întrucât:

- activitatea sucursalei nu excede caracterului activității de suport și auxiliare, atât timp cât:

• din analiza principalelor considerente ale Raportului de inspecție fiscală prin raportare la dispozițiile legale expuse aplicate la situația fiscală reală rezultă că, exceptând activitățile de control a calității, gestiunii materialelor și inginerie, pentru care .X. Ungaria a înregistrat o sucursală în România, toate celelalte activități derulate de .X. Ungaria pe teritoriul României reținute de organul de inspecție fiscală au conform legislației naționale și, după caz, tratatului, caracter auxiliar și pregătitor;

• constatările referitoare la resursele umane ale sucursalei (numărul personalului, fișele de post ale unora dintre salariații acestora), departamentele Sucursalei și activitățile derulate în cadrul acestora sunt netemeinice.

- contractul de închiriere al .X. Ungaria cu S.C. .X. S.R.L. asupra unui spațiu ce folosește ca depozit pentru achizițiile de bunuri și livrări nu poate fi invocat în fundamentarea sediului permanent, întrucât:

• niciuna dintre operațiunile de vânzare de bunuri la care face referire Raportul de inspecție fiscală nu se face în cadrul operațiunii de procesare, ci exclusiv anterior acestei operațiuni, în faza de producție, în temeiul Contractului de bază de vânzare-cumpărare;

• în consecință, nu se poate înlătura de la aplicare excepția menționată la art.8 paragraf 4 lit.c) din Codul fiscal (regăsită la lit.c) a art.5 paragraful 4 din Tratat), potrivit căreia nu reprezintă sediu permanent „menținerea unui stoc de produse sau de bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană”;

• în plus, organele fiscale nu pot invoca existența unui contract pentru a justifica existența unui sediu permanent (și) pentru activitatea din anul 2010, când în realitate contractul respectiv a început să producă efecte de la data de 01 ianuarie 2011, iar în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. astfel de livrări au început să aibă loc abia începând cu iunie 2011.

- existența pe teritoriul României a unor utilaje ale .X. Ungaria ce sunt date în folosință gratuită către unul dintre procesatorii săi nu poate fi nici atât temei al unui sediu permanent, atât timp cât:

- această activitate este una neremunerată;
- personalul sucursalei nu operează aceste linii de fabricație („main line”), ci, „doar supraveghează activitatea de procesare, în sensul asigurării controlului calității” așa cum a mai fost explicat în cuprinsul contestației.

- nu există pretinsa stare de agent dependent a procesatorilor față de .X. Ungaria, deoarece:

- organul fiscal interpretează legea într-o manieră limitată, stabilind o asemenea stare prin raportare la un singur aspect, fără a lua în considerare toate celelalte criterii determinate, astfel cum sunt ele menționate în Comentariile la Convenția Model a OECD, cum ar fi cel al asumării riscului antreprenorial de către co-contractorii .X., cel al inexistenței unui control comprehensiv și a unor instrucțiuni detaliate din partea .X. Ungaria;

- mai mult, această stare inexistentă de dependență este asimilată fără niciun fundament juridic situației de afiliat al acestor co-contractori pentru .X. Ungaria, folosindu-se și noțiunea de poziție dominantă care nu este nici definită, nici folosită de legislația fiscală.”

De asemenea, societatea nu este „de acord cu maniera de reîntregire a veniturilor sucursalei, întrucât:

- în determinarea nivelului remunerației sucursalei nu pot fi incluse decât costurile ocazionate de derularea acestor activități auxiliare și suport, și nicidecum și sumele reprezentând costurile materiilor prime și materialelor în legătură cu care aceste activități sunt derulate”.

- dacă s-ar accepta că „.X. Ungaria generează un sediu permanent pentru activitatea de producție:

- determinarea remunerației aferente ar fi trebuit să fie făcută prin comparație cu remunerația pe care ar fi câștigat-o companii comparabile independente, în conformitate cu Metodele enunțate de Codul fiscal, Ordinul nr.222/2008 privind dosarul prețurilor de transfer și Ghidul OECD privind prețurile de transfer.

- o astfel de abordare ar fi impus stabilirea profitului funcțional al activității desfășurate de .X. Ungaria în România, a metodei de determinare a prețurilor de transfer, identificarea companiilor comparabile independente, precum și a intervalului de remunerare aferent, cu indicarea valorii mediane a acestuia ca fiind prețul de transfer la preț de piață.

- o eventuală păstrare a deciziei de impunere, fără să se considere cu atenție argumentele prezentate în prezenta contestație, va conduce inevitabil la declanșarea procedurii de acord mutual prevăzut de

*Tratatul dintre România și Ungaria sau, după caz, a procedurilor reglementate de Convenția de arbitraj de la Viena.”*

Totodată, societatea nu este „de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la negarea dreptului de deducere T.V.A. al sucursalei, întrucât:

- *Raportul de inspecție fiscală menționează în mod neîntemeiat faptul că ar fi fost artificial împărțite prestările de servicii intracomunitare de livrările locale de bunuri;”*

- *„Raportul de inspecție fiscală concluzionează în mod eronat că .X. are un sediu fix pentru alte activități decât cele ale sucursalei, atât timp cât:*

- *organele de inspecție fiscală au concluzionat că .X. Ungaria are un comportament de sediu fix în România pentru alte activități decât cele derulate de sucursală, fără a preciza în ce constau aceste activități derulate;*

- *legislația de T.V.A., atât cea din România, cât și cea europeană, dă relevanță conceptului de „sediul fix” doar în legătură cu prestarea de servicii, nu și cu livrarea de bunuri (pentru care există reguli diferite), astfel încât pe baza regulilor de impozitare ale serviciilor prevăzute de legislația de T.V.A. se determină existența unui sediu fix în România pentru a stabili locul unde sunt taxabile respectivele servicii.”*

Societatea menționează că organele fiscale au prejudiciat-o „prin neemiterea Soluțiilor Fiscale Individuale Anticipate (SFIA) solicitate, întrucât:

- *termenul legal de 45 de zile pentru emiterea SFIA este depășit cu mai mult de 15 luni;*

- *prin conținutul proiectelor SFIA emise de organele fiscale au confirmat interpretarea susținută de către societate cu privire la implicațiile fiscale din perspectiva T.V.A. și impozit pe profit a operațiunilor derulate, iar .X. și-a îndeplinit obligațiile de a le pune la dispoziție toate informațiile solicitate și de a formula punctul de vedere pentru emiterea lor;*

- *organele fiscale au derulat inspecția fiscală cu ocazia căreia au interpretat diferit legea față de conținutul proiectelor SFIA deși, potrivit art.5 din Codul de procedură fiscală, aveau obligația aplicării legii fiscale într-o manieră unitară, iar simpla întârziere în emiterea celor două SFIA nu poate să reprezinte o justificare validă pentru această interpretare diferită a legii.”*

Societatea precizează că nu este de acord „în baza principiului accesoria sequitur principale nici cu stabilirea accesoriilor în sarcina sucursalei”, iar dispoziția de măsuri este de asemenea nelegală, întrucât:

- *prin caracterul său laconic și inexact, aceasta este realmente efectiv lipsită de obiect;*

*- nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere în privința constatărilor din perspectiva T.V.A. și a impozitului pe profit atrage în mod automat și nulitatea Dispoziției de măsuri.”*

*Totodată, societatea susține că, „Dispoziția de măsuri este lipsită de obiect, dat fiind că din cuprinsul acesteia nu rezultă în niciun fel care sunt măsurile ce trebuie aduse la îndeplinire de către Sucursală.”*

*Prin urmare, societatea concluzionează că „în lipsa obiectului, Dispoziția de măsuri este emisă cu încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) lit.d) din Codul de procedură fiscală, neregularitate care atrage nulitatea absolută a actului administrativ fiscal astfel emis, în conformitate cu art.46 din Codul de procedură fiscală.”*

*De asemenea, societatea susține că „Dispoziția de măsuri nu a fost comunicată sucursalei pentru a formula un punct de vedere” cu privire la conținutul acesteia.*

*Societatea atrage „atenția asupra faptului că Anexele 1-6 privitoare la calculul obligațiilor fiscale și accesorii impuse la plată sucursalei cu titlu de T.V.A. și impozit pe profit, atașate Raportului de inspecție fiscală au fost în mod greșit întocmite, ducând în cele din urmă la greșeli de calcul cu privire la accesorii, motiv pentru care este evident că .X. .X. nu poate formula o apărare corespunzătoare în privința acestora.”*

#### *Alte aspecte de ordin substanțial:*

*Societatea menționează că „organele de inspecție fiscală nu țin cont de actele administrativ-fiscale emise de către însăși D.G.F.P. .X. cu ocazia luării .X. Ungaria în administrarea fiscală din perspectiva T.V.A. a operațiunilor economice derulate pe teritoriul României ulterior înregistrării Sucursalei .X. .X., înscrisuri care evidențiază cu claritate că ulterior acestei înregistrări fiscale .X. Ungaria (doar) și-a schimbat domiciliul fiscal, fără însă ca activitățile sale să fie considerate de către organul fiscal ca fiind preluate de către însăși sucursala.”*

*De asemenea, societatea susține că „înregistrarea Sucursalei nici nu ar fi putut să pună .X. Ungaria în imposibilitatea de a mai derula pe teritoriul României activitățile care făceau obiectul înregistrării directe, așa cum afirmă organul de control (pag.5 din Raportul de inspecție fiscală unde susține că „nerezidentul având un sediu permanent pe teritoriul României desfășoară întreaga activitate prin acest sediu permanent”). Pe de altă parte, o asemenea interdicție nu poate fi dedusă nici expres, nici implicit din conținutul Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2157/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor nerezidenți care nu*

*au pe teritoriul României un sediu permanent, iar acesta referindu-se doar la competența administrării activității fiscale a nerezidenților din perspectiva T.V.A. (după cum îi spune chiar titlul său, de altfel), nici nu ar putea să reglementeze o asemenea chestiune.”*

*Astfel, „atâta timp cât nu există nicio dispoziție legală care să impună o asemenea interdicție, aceste activități pot fi în mod liber derulate fie de către .X. Ungaria, în mod direct, fie de către Sucursală, pe baza principiului liberei exercitări a activității comerciale, consacrat de Constituția României, precum și al celui al liberei circulații a bunurilor și serviciilor, recunoscută de legislația Uniunii Europene ca una dintre cele 4 libertăți fundamentale ale persoanei. Aceasta înseamnă că ulterior înregistrării Sucursalei, cele două categorii de activități mai sus reliefate (respectiv, pe de o parte cele auxiliare și suport derulate de către Sucursală și, pe de altă parte, toate celelalte activități derulate de .X. Ungaria) pot să coexiste, fiecare dintre ele având regimul fiscal și declarativ din perspectiva T.V.A. și a impozitului pe profit stabilit de lege, respectiv activitățile de suport și auxiliare fiind supuse T.V.A. și impozitului pe profit, în timp ce activitățile derulate de .X. Ungaria sunt supuse exclusiv raportărilor de T.V.A. și conformării cu Secțiunea VI Cod fiscal, acestea din urmă fiind în mod specific și expres excluse din definiția sediului permanent și implicit din sfera de aplicare a impozitului pe profit.”*

*„Cu privire la numărul personalului Sucursalei”, societatea precizează că „organele de inspecție fiscală nu menționează care sunt dispozițiile legale care le îndreptățesc să tragă concluzia că nu ar avea nicio justificare angajarea de către sucursală a .X. de persoane sau măcar a celor care le permit să compare numărul de salariați ai sucursalei cu cel al procesatorilor săi independenți, în realitate astfel de prevederi neexistând în legislația României. De altfel, România fiind o economie de piață, așa cum art.135 din Constituția României consacră la nivel de principiu fundamental, revine angajatorului dreptul de a-și organiza în mod liber activitatea economică, fără ca organele statului să se poată amesteca în vreun fel în exercitarea de către un agent economic a acestei prerogative, nici măcar indirect prin limitarea numărului angajaților ca efect al unei susțineri nelegale de genul celei invocate de organele fiscale că numărul de angajați ai Sucursalei ar fi un argument care să susțină existența unui sediu permanent pentru alte activități decât cele suport și auxiliare derulate de aceasta.”*

*Totodată, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont „de faptul că respectivii salariați își desfășoară activitatea în realitate nu doar într-un singur loc, ci în cele 3 locuri diferite de producție aparținând co-contractanților .X. Ungaria, dar și de necesitatea deplasării lor zilnice și la sediul Sucursalei (a se vedea, cu titlu de exemplu,*

*ordinele de deplasare zilnice emise pentru salariații respectivi de către conducerea Sucursalei). În concluzie, este evident că nu se poate invoca numărul de salariați ai Sucursalei pentru a fundamenta derularea altor activități decât cele suport și auxiliare, mai ales atât timp cât raportarea se face doar la unul dintre co-contractanți”.*

*De asemenea, societatea reliefează că organele de inspecție fiscală nu au prezentat „o abordare structurată cu privire la activitățile concrete care ar excede caracterului auxiliar și de suport al sucursalei, fiind evident și dincolo de orice dubiu că marea majoritate a acestora sunt strict menite să aducă la îndeplinire scopul pentru care sucursala a fost înregistrată, precum și activități care prin însăși natura lor sunt recunoscute, conform explicațiilor menționate mai sus, ca având un astfel de caracter auxiliar și preparator.”*

*Societatea susține că „în ceea ce privește funcționarea depozitului, livrările nu sunt însoțite de vânzări, așa cum afirmă greșit organele fiscale, livrările fiind exclusiv derulate în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate direct între .X. Ungaria și co-contractanții săi, vânzările fiind efectuate direct din Ungaria. De altfel, din CMR-urile la care fac referire organele de inspecție fiscală nici nu se poate deduce existența unor operațiuni de vânzare, un asemenea document vizând exclusiv transportul mărfurilor. Mai mult, în România are loc doar o consolidare a stocului și o raportare ca livrare locală din perspectiva T.V.A.”*

*Societatea consideră că „în primul rând, organul fiscal nu ar fi trebuit să rețină în contextul analizei noțiunii de agent dependent alin.(1) al art.8 din Codul fiscal, care doar reliefează contextul în care sediul permanent poate lua naștere, ci ar fi trebuit să se raporteze la exigențele alin.(6) al acestei dispoziții legale”, iar „în al doilea rând, calificarea fiscală a unei persoane ca agent dependent nu se poate face doar din faptul că organele fiscale au constatat că producția procesatorilor a crescut semnificativ ulterior încheierii contractelor cu .X. Ungaria și că aceasta este destinată în proporție de 99% .X. Ungaria (pag.12 din Raportul de inspecție fiscală), ci prin luarea în considerare a tuturor criteriilor reliefate de Comentariile OECD la Convenția Model.”*

*„Cu privire la constatările referitoare la remunerarea Sucursalei”, societatea susține că „organele de inspecție fiscală au procedat la „reîntregirea veniturilor” Sucursalei, „folosind aceeași metodă de determinare a bazei impozabile ca și cea folosită de către Sucursală .X. .X.” prin folosirea metodei cost-plus, care presupune ca la costurile înregistrate să se aplice o marjă a profitului, în acest caz de 10%, aceeași ca și cea utilizată de către unitatea verificată”. În concluzie, organele de inspecție fiscală arată că „au*

*fost reconsiderate veniturile pornind de la costurile totale realizate de către entitatea verificată, pentru toate operațiunile desfășurate prin sediul permanent din România și nu doar pornind de la costurile de funcționare ale Sucursalei .X.”.*

*Sucursala nu poate fi de acord cu aceste concluzii întrucât:*

*- .X. Ungaria nu desfășoară pe teritoriul României o activitate de producție, ea nefăcând decât să mențină și să pună la dispoziția co-contractanților săi independenți un stoc de produse sau bunuri (materile prime, materialele și semifabricatele) în scopul de a fi procesate pentru obținerea de produse finite, aceștia din urmă fiind remunerați pentru activitatea derulată și datorând impozite și taxe statului român;*

*- Procesatorii nu pot fi considerați agenți dependenți ai .X. Ungaria doar pentru că derulează 99% din activitatea lor cu această societate, celelalte criterii relevante reliefate de către Comentariile OECD asupra Convenției Model susținând concluzia că aceștia acționează într-o manieră independentă;*

*- Faptul că operațiunile desfășurate de către .X. Ungaria (respectiv achizițiile intracomunitare asimilate, achizițiile de semifabricate și livrările intracomunitare de produse finite) sunt evidențiate în declarațiile lunare sub codul de T.V.A. al Sucursalei nu înseamnă că .X. Ungaria participă direct sau indirect (prin Sucursala sa) la procesul efectiv de producție derulat de co-contractanții săi independenți, ci se datorează prevederilor imperative ale legislației de T.V.A., motiv pentru care asemenea operațiuni nu trebuie reflectate în evidențele contabile și situațiile financiare ale Sucursalei, cum fără temeii pretind organele fiscale;*

*- Activitățile prestate de către Sucursală în legătură cu achiziționarea, menținerea și punerea la dispoziție a unui stoc de materii prime, materiale și semifabricate în scopul procesării, urmărirea procesului de producție derulat de co-contractanții independenți, precum și livrarea produselor finite rezultate reprezintă indubitabil activități auxiliare și de suport, cărora legea le conferă expres acest caracter.”*

*De asemenea, societatea consideră că „impunerea unor sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit în sarcina Sucursalei, ca urmare a constatărilor nefundamentate și nelegale ale organelor de inspecție fiscală în sensul că acesteia ar fi trebuit să i se aloce profituri suplimentare generează o dublă impunere la nivelul .X. Ungaria, având în vedere că sumele în discuție au fost deja impozitate în Ungaria.”*

*Societatea precizează că „organele de control menționează în Raportul de inspecție fiscală (pag.8) faptul că în urma verificărilor efectuate în timpul controlului au constatat că .X. Ungaria a realizat o marjă a profitului superioară celei a procesatorilor”, însă aceste afirmații sunt „vădit*

*nerrelevante”, „mai ales în condițiile în care acestea nu prezintă modalitatea de determinare a acestor marje de profit și relevanța acestora pentru stabilirea remunerației Sucursalei”, și având în vedere că au fost încălcate prevederile art.29 alin.(3) din Codul fiscal.*

*În ceea ce privește negarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor locale realizate cu procesatorii și impunerea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată, societatea susține că „organele de inspecție fiscală au considerat că sucursala nu are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă achizițiilor locale de bunuri efectuate de .X. Ungaria de la S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. pe motiv că a fost realizată o împărțire artificială între tranzacțiile reprezentând prestări de servicii intracomunitare și cele reprezentând livrări de bunuri locale.”*

*Totodată, societatea susține că „X. Ungaria a încheiat atât contracte cadru de colaborare cu co-contractorii cât și contracte de bază de vânzare-cumpărare, menite să reglementeze atât relațiile comerciale între părți cât și cadrul legal de desfășurare a tranzacțiilor. Contractul cadru de colaborare stipulează serviciile ce vor fi prestate de către co-contractori în calitatea lor de procesatori în beneficiul .X. Ungaria (servicii de procesare materii prime/semifabricate) în timp ce contractul de bază de vânzare-cumpărare reglementează vânzările de semifabricate efectuate de către co-contractori către .X. Ungaria. Ambele contracte stipulează foarte clar cine este proprietarul bunurilor la momentul vânzării și la momentul procesării și, mai ales, cine poate să dispună de bunuri. Astfel, conform acestor contracte, există două tranzacții diferite (achiziția de bunuri și achiziția de servicii de procesare)”.*

*„Astfel, pentru a considera că tranzacțiile au fost artificial împărțite”, societatea consideră că ar însemna să se ignore „cu desăvârșire atât existența acestor contracte cât și scopul final al tranzacțiilor. Mai exact, contractul de bază de vânzare-cumpărare are rolul de a reglementa achiziția de bunuri și obținerea drepturilor de a dispune de acestea ca și proprietar.”*

*Societatea menționează că „scopul final al acestor tranzacții realizate de .X. Ungaria cu co-contractorii săi și reglementate de acest contract este acela de a obține semifabricate, care ulterior, în funcție de decizia lui .X. Ungaria, vor fi încorporate în produse finite, fie de către același producător de la care au fost achiziționate, fie de către un altul. O structură diferită a acestei tranzacții, în care bunurile ar rămâne proprietatea producătorilor – așa cum susțin că ar trebui să se întâmple organele de inspecție fiscală – ar face imposibilă procesarea ulterioară a semifabricatelor de către orice alt co-contractor decât cel care le-a produs. Or, o asemenea reclasificare a activității reprezintă o interdicție de derulare a operațiunilor*



*comerciale, ce nu poate fi extrasă în mod direct din conținutul textului legal invocat de către organele de inspecție fiscală, mai ales ținând cont că în situația de fapt descrisă niciuna dintre cele două operațiuni, (...) nu poate fi considerată accesorie una față de cealaltă, ele fiind identificabile separat, fiind, deci, imposibil de analizat una față de cealaltă prin intermediul unei relații de interdependență. Prin urmare, în conformitate cu acest contract .X. Ungaria a realizat și a raportat livrări locale de bunuri către co-contractorii în temeiul contractului de bază de vânzare-cumpărare, aplicând în mod corect prevederile art.128 alin.(1) din Codul fiscal potrivit cărora „este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”.*

*În același timp, societatea susține că „scopul contractului cadru de colaborare și a tranzacțiilor rezultând din acesta este de a obține produse finite. În acest sens, întrucât .X. Ungaria nu realizează activități din procesare în România, apelează la contractorii, care prestează un serviciu asupra unor bunuri aflate în proprietatea .X. Ungaria. Astfel, serviciile prestate de către co-contractorii în calitatea lor de procesatori nu sunt subiect de T.V.A. în România, acestea fiind taxabile în Ungaria, locul unde beneficiarul serviciilor, .X. Ungaria își are stabilit sediul activității economice, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Codul” fiscal.*

*Societatea menționează că „organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit întreaga activitate desfășurată de co-contractorii și nu au avut în vedere realitatea operațiunilor desfășurate de aceștia.”*

*Astfel, așa cum a menționat mai sus, „.X. Ungaria a încheiat atât contracte de procesare cât și contracte de vânzare-cumpărare de bunuri cu unii din co-contractorii săi”, ce „prevăd atât condiții în care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor cât și natura serviciilor efectuate asupra acestora”, contracte ce „au fost încheiate cu intenția de realiza două operațiuni distincte: vânzare de bunuri și prestare de servicii de procesare.”*

*„Astfel, la momentul vânzării semifabricatelor, .X. Ungaria devine proprietarul acestora și dispune de ele. În continuare, acesta decide destinația fiecărui bun achiziționat, potrivit nevoilor rezultate din propriile contracte încheiate cu beneficiarii săi. Prin urmare, co-contractorii prestează pe baza comenzilor serviciile cerute de .X. Ungaria, potrivit nevoilor acestei din urmă societăți, care indică bunurile asupra cărora este necesară derularea operațiunilor de procesare. Co-contractorul primește comenzi în buna executare a contractului în privința bunurilor ce urmează să fie procesate sau asupra destinației acestora (fără ca aceasta să semnifice faptul că .X. Ungaria stabilește și modul în care co-contractorii aduc la îndeplinire în concret comenzile primite)”.*

În acest sens, societatea a anexat în susținerea contestației „o factură de achiziții locale de la S.C. .X. S.R.L. (Anexa nr.67) și avizul de însoțire a mărfurilor (Anexa nr.68) a bunurilor care demonstrează transportul bunurilor de la S.C. .X. S.R.L. la S.C..X. S.R.L. Or, în condițiile în care semifabricatele ar fi fost auxiliare activității de procesare”, societatea se întreabă cum s-ar putea justifica diferențele privind tipurile de semifabricate produse de către fiecare co-contractor și faptul că acestea ar fi putut fi date spre procesare către un alt co-contractor. „Aceasta întrucât, așa cum reiese din listele de semifabricate trimise spre procesare, fiecare co-contractor obține produse finite diferite în urma procesării.” Prin urmare, societatea consideră că prin raționamentul organelor de inspecție fiscală „ar însemna că .X. Ungaria vinde co-contractorilor săi materii prime/semifabricate și primește de la aceștia în schimb servicii de procesare”. Or, în cazul acesta, societatea susține că „se pierde din vedere faptul că scopul final al tranzacțiilor realizate în cadrul contractului de vânzare-cumpărare este acela de a obține produse finite, și nu servicii de procesare”.

„Pentru a evita orice confuzie în ceea ce privește reîncadrarea naturii tranzacției comerciale”, societatea a prezentat „concluziile unor cauze disputate la Curtea Europeană de Justiție care menționează situațiile când o operațiune care cuprinde mai multe elemente (mai multe prestări de servicii sau o combinație de livrări de bunuri cu prestări de servicii), poate fi considerată o singură tranzacție în sensul legislației de T.V.A.”

Astfel, societatea invederează „unul dintre cele mai reprezentative cazuri disputate la Curtea Europeană de Justiție”, respectiv „C-111/05 „Aktiebolaget”, „în care Aktiebolaget a încheiat un contract pentru instalarea, mentenanța și repararea unei fibre optice subacvatice între Suedia și alt stat membru pentru servicii de transmisie de telecomunicații către diverși operatori. Aktiebolaget a cumpărat cablul și alte materiale necesare instalării acestuia. După ce cablul a fost instalat și au fost realizate teste preliminare de verificare, Aktiebolaget a transferat dreptul de proprietate asupra cablului către beneficiar.”

De asemenea, societatea invocă cazul C-349/96 (Card Protection Plan) care „stabilește criteriul pe baza căruia se poate stabili dacă mai multe operațiuni trebuie văzute ca reprezentând o tranzacție complexă sau dacă acestea sunt independente din punct de vedere economic și trebuie analizate separat din punct de vedere al T.V.A.”

Societatea menționează și „decizia în cazul C-41/04 (Levob) conform căreia atunci când două sau mai multe elemente livrate/prestate sunt puternic legate astfel încât urmăresc același obiectiv din punct de vedere

*economic, reprezentând o tranzacție unitară ce nu trebuie separată în mod artificial, se va considera că aceste elemente formează o livrare unitară din punct de vedere al T.V.A.”*

*Totodată, societatea invocă și pct.78 din cazul Halifax, respectiv principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată ce „impune eliberarea în întregime a comercianților de povara T.V.A. datorată sau plătită în cursul tuturor activităților sale economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, dacă acestea sunt, în principiu, subiect de T.V.A. Mai mult, conform Directivei de T.V.A. nr.112/2006, T.V.A. este un impozit indirect care este suportat de către consumatorul final și prin urmare nu trebuie să reprezinte un cost pe lanțul comercial de la producător până la consumatorul final.”*

*Societatea invederează și cazurile C-190/95 (Aro Lease BV) și C-390/1996 (Lease Plan Luxemburg S.A.), „care arată clar faptul că deținerea unui stoc de bunuri într-un stat membru de către o persoană impozabilă nu atrage după sine crearea unui sediu fix în respectivul stat.”*

*De asemenea, societatea invocă „principiul certitudinii impunerii, reținut de CEJ în cauze precum Halifax (punctul 72 al acestui caz) și prevăzut și de art.3 alin.(1) din Codul fiscal”, susținând totodată că „o lipsă de coerență în interpretarea legii și a jurisprudenței europene care, indiferent dacă se datorează prevederilor juridice lipsite de claritate sau a interpretării diferite de către autoritățile fiscale, ea afectează situația financiară a .X. Ungaria, care se află în imposibilitatea de a determina ce probe sunt necesare astfel încât să convingă organele de inspecție fiscală cu privire la substanța operațiunilor, mai ales că sucursala a prezentat în prealabil documente organelor de inspecție fiscală, ce demonstrează fără echivoc substanța operațiunilor (ex. contracte, ordine de plată, facturi, documente de transport etc.).”*

*În concluzie, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr..X./X..2012, a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2012 și a Dispoziției nr..X./X..2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.*

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., au efectuat o inspecție fiscală la Sucursala .X. .X., care a cuprins perioada .X..2010 - .X..2011, pentru impozit pe profit și perioada .X..2012-.X..2012 pentru taxa pe valoarea adăugată, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X..2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 și a Dispoziției nr..X./X..2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acte administrative fiscale ce au fost contestate.**

1) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în situația de calcul a impozitului pe profit aferent trimestrului IV.2011 din Registrul fiscal, la rubrica pierdere de recuperat din anul anterior suma de -.X. lei ce se compune din suma de .X. lei ce reprezintă pierderea contabilă din anul 2010 la care se adaugă suma de .X. lei ce reprezintă pierderea fiscală din anul 2010, denaturând astfel profitul impozabil la data de .X.2011. Suma corectă ce trebuia înscrisă la rubrica pierdere de recuperat din anul anterior era .X. lei, după cum rezultă din Declarația privind impozitul pe profit (formularul 101) pentru anul 2010.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2011, datorat bugetului consolidat al statului în sumă de .X. lei, datorat calculării eronate a impozitului pe profit aferent anului 2011, prin raportarea incorectă a sumei reprezentând pierderea de raportat din anul 2010.

2) În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei:

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală venituri realizate din efectuarea de servicii de consultanță pentru afaceri și management, servicii pe care le-a prestat pentru firma mamă din Ungaria, pe teritoriul României. Decontarea acestor servicii între Sucursala .X. .X. și firma mamă din Ungaria s-a făcut pe bază de Note de debitare-creditare, fără ca între sucursala din România și societatea mamă din Ungaria să se realizeze facturarea operațiunilor.

Sucursala .X. .X. a înregistrat în perioada verificată, în evidența contabilă și fiscală cheltuieli de funcționare ale Sucursalei .X. .X. constând în cheltuieli cu salariile, pentru cei .X. de salariați ai sucursalei, la care s-a adăugat contribuțiile aferente (asigurări de sănătate, asigurări sociale, somaj etc.), cheltuielile cu utilitățile (energie, apă, comunicații etc.), cheltuielile cu chiria pentru sediul sucursalei, cheltuielile cu chiria pentru depozitul sucursalei din cadrul S.C. .X. S.R.L. și alte cheltuieli de funcționare ale sucursalei.

Pe baza deconturilor încheiate între Sucursala .X. .X. și societatea mamă din Ungaria, s-a realizat Nota de debitare-creditare care a acoperit cheltuielile de funcționare ale sucursalei la care s-a adăugat o cotă de profit de aproximativ 10%, calculată asupra volumului de cheltuieli înregistrate. Prin urmare, firma .X. din Ungaria a defalcat o cotă parte din veniturile proprii pe care le-a atribuit Sucursalei .X. .X., doar pentru acoperirea cheltuielilor de funcționare ale Sucursalei .X. .X., fără ca atribuirea acestei cote să țină cont de aportul entității economice care își desfășoară

activitatea de teritoriul României, la realizarea veniturilor consolidate ale firmei mamă din Ungaria.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că după înregistrarea Sucursalei .X. .X., firma mamă din Ungaria a considerat că funcționează pe teritoriul României cu două entități distincte, care sunt înregistrate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sub același cod de înregistrare fiscală, RO .X., respectiv entitatea numită Sucursala .X. .X., ca sediu permanent care desfășoară doar activități auxiliare și activități suport pentru firma mamă din Ungaria, conform art.8 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, și entitatea persoană nerezidentă înregistrată în scopuri de T.V.A. pentru operațiunile economice desfășurate pe teritoriul României, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din Codul fiscal.

În această interpretare a legislației fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. .X., ca sediul permanent, a îndeplinit doar activități suport și auxiliare pentru firma mamă din Ungaria, iar unitatea nerezident, .X. Ungaria, înregistrată în scopuri de T.V.A. în România, a înregistrat operațiunile legate de procesarea bunurilor și componentelor electronice, conform art.133 alin.(2) din Codul fiscal, prin intermediul procesatorilor care își desfășoară activitatea pe teritoriul României.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că această interpretare intră în contradicție cu prevederile art.1 alin.(1) lit.c) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2157/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, în sensul că nerezidentul, având un sediu permanent pe teritoriul României a desfășurat întreaga activitate prin acest sediu permanent, înregistrarea în scopuri de T.V.A. a unei entități “virtuale” doar din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată nu are suport legal.

Conform art.1 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2157/2006 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, nerezidenții care au un sediu permanent în România nu fac obiectul acestui act normativ. În situația de față nerezidentul .X. Ungaria s-a înregistrat inițial direct în scopuri de T.V.A., fiind în administrarea fiscală a Direcției generale a finanțelor publice a municipiului .X., iar ulterior a înființat în România Sucursala .X. .X. ca sucursală fără personalitate juridică, sucursala fiind în acest caz sediu permanent.

Din analiza atribuțiilor prevăzute în fișa postului identificate la o serie de angajați selectați prin sondaj și având în vedere prevederile art.8 din Codul fiscal, precum și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal,

organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. .X. este sediu permanent, iar activitatea desfășurată de acesta pe teritoriul României nu se limitează doar la activități suport și activități auxiliare.

La această concluzie, organele de inspecție fiscală au adăugat și constatările cuprinse la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, de unde a rezultat că prin intermediul sucursalei s-au realizat livrări interne de bunuri și componente electronice, operațiuni ce au fost artificial derivate din operațiuni scutite cu drept de deducere respectiv servicii prestate cu locul prestării în Ungaria. Totodată pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., s-au realizat livrările intracomunitare. La toate operațiunile de livrare și achiziție de bunuri realizate pe teritoriul României, precum și la supravegherea, coordonarea și controlul operațiunilor de procesare a participat Sucursala .X. .X. prin personalul de specialitate și prin logistica de care dispune.

Astfel, urmare inspecției fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Activitatea desfășurată de Sucursala .X. .X., excede activitățile auxiliare și suport (consultanță, inginerie), activitatea desfășurată poate fi încadrată în prevederile art.5 “Sediul permanent”, paragraful 4 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Ungaria, coroborat cu art.8 din Codul fiscal și a pct.2 și următoarele din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.5 “Sediul permanent” din Modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, la pct.5 din prefața la Ghidul OECD privind prețurile de transfer.

Principiul care guvernează reglementările în domeniul funcționării companiilor multinaționale și a eliminării riscului neimpunerii echitabile a veniturilor realizate, cuprinse în actele normative evocate, este acela că părțile componente ale unui întreg (grup) își aduc aportul la realizarea întregului. Prin urmare ca o continuare firească a acestui principiu s-a evocat faptul că “fiecare membru individual al grupului este impozitat pentru venitul pe care îl aduce grupului”.

b) Pornind de la principiul că părțile componente își aduc aportul la realizarea întregului, riscul asumat de parte (sucursală) nu poate excede riscului întregului (societății mamă) în raporturile cu clienții și furnizorii, sucursala fiind un dezmembrământ al societății mamă.

c) Livrările intracomunitare de bunuri, respectiv exportul de bunuri realizate din depozitele procesatorilor, realizate pe teritoriul României, au fost efectuate pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., având ca date de identificare, datele societății mamă din Ungaria.

Urmare inspecției fiscale finalizate și analizei punctului de vedere exprimat în scris de către Sucursala .X. .X., organele de inspecție fiscală au procedat la reîntregirea modului de determinare a bazei impozabile, atribuibile sediului permanent.

Din analiza tranzacțiilor comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat că firma .X. a realizat în perioada 2010- 2011 o marjă a profitului de 31%, marja obținută și pe seama procesatorilor, a căror marjă a profitului pentru perioada respectivă este de cel mult 5%, respectiv negativă. Prin această constatare a rezultat transferarea în mare măsură către firma mamă .X. a profiturilor procesatorilor.

Având în vedere condițiile impuse de firma mamă .X. Ungaria, Sucursalei .X. .X., respectiv de stabilire a unei marje a profitului de 10% aplicarea costurilor atribuibile sediului permanent, pentru activitățile suport, fără a lua în considerare și alte activități, organele de inspecție fiscală și-au însușit acest aspect pentru fundamentarea determinării bazei impozabile a sediului permanent.

Ținând cont și de prevederile art.5, art.7 și art. 9 din Convenția cadru-model de evitare a dublei impunerii a OECD, precum și a punctului 5 din prefața ghidului OECD privind prețurile de transfer, a art.5 și art.9 din Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și Ungaria, coroborat cu art.7 alin.(1) pct.21, art.8 alin.(6), art.11 alin.(1), completat cu pct.26 din Normele metodologice pentru aplicarea art.11, art.19 alin.(5) și art.21 alin.(1) și art.29 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale derulate de către .X. Ungaria pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., ca fiind operațiuni economice atribuibile sediului permanent Sucursala .X. .X..

Având în vedere modul de determinare a bazei impozabile, respectiv a impozitului pe profit aferent sucursalei, de către Sucursala .X. .X., aferent exercițiilor financiare 2010 și 2011, declarate prin Declarația anuală D101, pentru activitățile suport și auxiliare, respectiv a situației de afiliere între firma .X. Ungaria și dezmembrământul .X. .X., în contextul celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la extinderea bazei impozabile privind impozitul pe profit pentru Sucursala .X., luând în considerare și alte activități desfășurate de către sucursală, care sunt atribuibile sediului permanent.

Prin reîntregirea profitului impozabil și pentru celelalte activități ale sucursalei, atribuibile sediului permanent, în afara activității de suport și auxiliare, s-a determinat baza impozabilă la impozitul pe profit prin

respectarea modului de determinare a profiturilor impozabile impuse de firma mamă, baza impozabilă fiind constituită din costurile totale aferente întregii activități atribuibile sediului permanent la care s-a aplicat prin metoda cost-plus, o marjă a profiturilor de 10%.

La fundamentarea determinării obligațiilor fiscale ce pot fi atribuibile sediului permanent, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- caracteristicile esențiale ale unui sediu permanent așa cum este el definit la art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- din analiza listei personalului angajat și a funcției deținute de fiecare angajat în parte, a rezultat că:

- în cadrul unui compartiment personalul are aceleași atribuții specifice, care susțin în mod semnificativ argumentul irefutabil că personalul Sucursalei .X. nu desfășoară exclusiv doar activități suport și activități auxiliare;

- personalul angajat al Sucursalei .X. este în număr de 94 de persoane, care în cazul în care ar desfășura doar activități suport și auxiliare, nu ar avea nicio justificare, atâta timp cât cel mai mare procesator al firmei .X., respectiv S.C. .X. S.R.L., care este încadrat în categoria marilor contribuabili și care a realizat în cursul anului 2011 o cifră de afaceri în sumă de .X. lei, are un număr de angajați cuprins între 400-500 de persoane;

- din datele prezentate de procesatori privind evidența personalului care are acces în incinta acestora, a rezultat că angajații Sucursalei .X. .X., din diversele compartimente ale acesteia, s-au prezentat regulat în incinta acestor procesatori și au desfășurat activități în cadrul unităților de procesare, altele decât activitățile de suport și auxiliare;

- din nota explicativă dată de către unul din angajații S.C. .X. S.R.L., a rezultat faptul că Sucursala .X. .X. și firmele procesatoare sunt conectate la același program informatic. Astfel, Sucursala .X. .X. realizează comanda și controlul producției, urmărește realizarea producției pe liniile de fabricație, depozitarea produselor finite, iar în momentul în care este scanat fiecare produs ce urmează a fi livrat, datele sunt transmise on-line sistemului de facturare al firmei .X. .X.. Sucursala .X. .X. întocmește facturile și actele necesare transportului, documente pe care le transmite către depozitul de produse finite al procesatorului. Prin acest sistem informatic integrat Sucursala .X. .X., prin angajații săi urmărește permanent situația stocurilor de materii prime și produse finite precum și procesul de producție;



- firma .X. a deținut un depozit închiriat în incinta procesorului S.C. .X. S.R.L., conform contractului nr. .X./2011. La S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală nu au putut efectua un control încrucișat datorită faptului că acest contribuabil este în administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili și este în insolvență;

- procesorii dețin atât utilaje, cât și matrițe proprii necesare procesului de producție, respectiv utilaje și matrițe de la firma .X.;

- modelul teoretic al afacerii .X. în România fundamentat pe contractele de procesare și respectiv de vânzare-cumpărare încheiate de .X. Ungaria cu procesorii, s-a dovedit a nu fi regăsit în totalitate în procesul de producție efectiv;

- referitor la activitatea de procesare prin care se realizează produsele electronice sub marca .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se desfășoară pe baza contractelor de procesare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat o creștere semnificativă a cifrei de afaceri a procesorilor, odată cu înființarea Sucursalei .X. .X. ca sediu permanent, precum și faptul că producția realizată de procesori a fost destinată în proporție de 99% firmei .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în acest caz, grupul de procesori și producătorul se comportă ca și agenți dependenți, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație în care sunt aplicabile prevederile legislației privind prețurile de transfer, deoarece nu se poate considera că tranzacțiile dintre procesori – producători în calitate de agenți dependenți ai firmei .X., și firma .X., ar fi stabilite prin jocul liber al pieței.

Având în vedere cele constatate, respectiv faptul că Sucursala .X. .X. este sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate de .X. Ungaria pe teritoriul României, organele de inspecție fiscală au procedat la retratarea acestor tranzacții comerciale în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina societății impozit pe profit suplimentar aferent perioadei iulie 2010-decembrie 2011, în sumă de .X. lei.

Aceste obligații suplimentare de plată au fost stabilite ca urmare a controalelor încrucișate și inopinate care au fost desfășurate de organele de inspecție fiscală la procesori și la producătorul .X.. Prin urmare, organele de

inspecție fiscală au procedat la reîntregirea veniturilor impozabile ale entității verificate, folosind aceeași metodă de determinare a bazei impozabile ca cea folosită de către Sucursala .X. .X., respectiv metoda cost-plus, prevăzută de prevederile pct.26 din Normele metodologice de aplicare a art.11 din Codul fiscal.

Pentru neachitarea la termenele scadente a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat până la data de .X..2012 accesorii în sumă totală .X. lei reprezentând:

- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei și,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

3) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în evidența fiscală, respectiv în Jurnalul de cumpărări, Decontul de T.V.A., Declarația privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri/servicii D390, Declarația privind livrările/achizițiile de bunuri/servicii desfășurate pe teritoriul național D394, au fost înregistrate toate documentele justificative, respectiv facturile privind operațiunile economice desfășurate de către societatea comercială verificată cu furnizorii și clienții acesteia din țară sau din afara țării.

- în evidența contabilă, respectiv în conturile de venituri și cheltuieli, în conturile furnizori și clienți, precum și în contul de rezultate financiare au fost înregistrate doar operațiunile economice atribuibile Sucursalei .X. .X.. Intrările se refereau la cheltuielile de funcționare a Sucursalei .X. .X., iar ca venituri au fost înregistrate sume defalcate de societatea mamă din Ungaria pentru acoperirea cheltuielilor la care s-a adăugat un profit estimat de aproximativ 10%, aplicat asupra volumului de cheltuieli înregistrate, aferente unei perioade (luna calendaristică).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între datele înscrise în jurnalele de cumpărări, deconturile de T.V.A. și Declarațiile 390 și 394 pe de o parte, și datele înscrise în evidența contabilă pe de altă parte.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul achizițiilor interne de la procesatorii S.C. .X. S.R.L., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu au fost respectate prevederile art.133 alin.(2) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că bunurile proprii ale procesatorilor și care sunt încorporate în produsele finite fac parte din procesul de procesare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din activitatea de procesare, care este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv o prestare de servicii intracomunitare, locul prestării fiind în Ungaria, a fost denaturată operațiunea de încorporare în produsele finite a bunurilor proprii ale procesatorilor, respectiv aceste bunuri au fost facturate către Sucursala .X. .X., transformând astfel o parte din operațiunea de prestare de servicii intracomunitare în livrare internă taxabilă cu cota de 24%. În acest fel, a fost creată artificial o operațiune de livrare internă prin disjungerea acesteia din operațiunea de procesare care trebuia să includă și bunurile proprii incluse în bunurile finale care părăsesc teritoriul național.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma transformării de către procesatori a unei părți din operațiunea de prestare servicii cu locul prestării în Ungaria, operațiune impozabilă în Ungaria, în livrare internă taxabilă cu 24%, procesatorii au colectat taxa pe valoarea adăugată, .X. Sucursala .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar această taxă pe valoarea adăugată a fost dedusă de Sucursala .X. .X., fiind sursa taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare. Însă, în cazul aplicării corecte a prevederilor legale, procesatorii trebuiau să includă bunurile proprii în produsul procesat și să nu le trateze ca livrări de bunuri, ci ca făcând parte din serviciul prestat.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au dispus societății aplicarea corectă a prevederilor legale și reconsiderarea operațiunilor privind livrările interne de la procesatori la .X. Sucursala .X., pentru bunurile care intră în componența produsului finit rezultat în urma procesării.

Referitor la prezentarea în punctul de vedere al Sucursalei .X. .X. a precizărilor cu privire la cele două tipuri de contracte în baza cărora se desfășoară tranzacțiile comerciale între firma .X. și procesatori, respectiv contractul de procesare și contractul de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală și-au însușit prevederile acestor contracte, cu mențiunea expresă că nu pot fi de acord ca prevederile unui contract comercial încheiat între părți cu clauze imperative, iar aceste clauze să fie considerate că au întâietate mai mare decât prevederile Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat în timpul verificării faptul că firma .X. Ungaria a închiriat un depozit în incinta S.C. .X. S.R.L., iar în contractul de închiriere se precizează că acest depozit este pus la

dispoziția Sucursalei .X. .X.. CMR-urile care însoțesc facturile prin care .X. Ungaria cu codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. în România, face achiziții intracomunitare pe teritoriul României, au trecut la rubrica locul descărcării sediul social al Sucursalei .X. .X., din localitatea .X., jud..X.. De asemenea, CMR-urile care însoțesc facturile de livrări de bunuri de la .X. la procesatori, având loc vânzarea bunurilor, au înscrisă la rubrica locul încărcării adresa Sucursalei .X., menționată mai sus. Astfel, a rezultat că firma .X. a desfășurat și alte activități pe teritoriul României atribuibile sediului fix în conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b). De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că dacă Normele metodologice de aplicare a art.125<sup>1</sup>, prevăd faptul că dacă pe factură este înscris codul fiscal atribuit de autoritățile române, contribuabilul își desfășoară activitatea printr-un sediu fix în România.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate considera că .X. Ungaria este o entitate "virtuală" din moment ce are închiriat un depozit care este pus la dispoziția Sucursalei .X. .X., prin care se desfășoară operațiuni economice de achiziții și livrări pe teritoriul României.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de procesare efectuată de către procesatori este facturată de către aceștia, către .X. Ungaria, fiind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată o operațiune de prestare de servicii intracomunitare având locul prestării în Ungaria, fiind astfel taxabilă în Ungaria unde se aplică taxarea inversă. În România, această operațiune nu este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform art.126 alin.(1) lit.b). Din această operațiune care este o prestare de servicii intracomunitare, este disjunctă operațiunea de incorporare a componentelor și subansamblelor în produsele finale care sunt livrate direct de la procesatori, de către .X. Ungaria sub codul de înregistrare fiscală din România, RO .X., în țări din Uniunea Europeană altele decât Ungaria.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de incorporare a subansamblelor în produsul finit trebuia să fie facturată odată cu procesarea către .X. Ungaria pe codul de înregistrare din Ungaria, fiind o operațiune de prestare de servicii cu locul prestării în Ungaria, în acest fel s-ar fi respectat prevederile pct.13 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a art.133 din Codul fiscal. Contrar acestor prevederi, procesatorii au fost determinați de firma .X. să factureze încorporarea bunurilor ca livrări de bunuri separate și să nu fie considerate parte a serviciului prestat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au apreciat că a transforma o operațiune neimpozabilă în România în operațiune taxabilă cu

cota de 24% este contrară prevederilor Codului fiscal și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3417/2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnurile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de procesare, este o prestare de servicii intracomunitară cu locul prestării în Ungaria, în România nefiind o operațiune impozabilă din punct de vedere al sferei taxei pe valoarea adăugată, astfel că livrarea internă de bunuri de la procesatori la Sucursala .X. .X. cu taxa pe valoarea adăugată de 24%, nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.145 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la reîncadrarea formei tranzacției comerciale conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ca fiind de fapt o prestare de servicii intracomunitare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri (incorporate în produsul final supus procesării) efectuate de procesatori către Sucursala .X. .X., trebuie să fie exercitat de procesatori și nu de către Sucursala .X. .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat Sucursalei .X. .X., în perioada februarie–mai 2012, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei și au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4) Totodată, prin Dispoziția nr..X./X..2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acestea au dispus societății ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X..2012 referitoare la înregistrarea veniturilor și cheltuielilor aferente exercițiilor financiare din anii 2010 și 2011, pentru operațiunile economice desfășurate prin intermediul sediului permanent din România, respectiv Sucursala .X. .X..

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A) Referitor la excepția ridicată de Sucursala .X. .X.** cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat flagrant dreptul de a fi informat și dreptul la apărare al sucursalei și pe cale de consecință, solicită organului de soluționare a contestației „să constate nulitatea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere”, se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nulitatea actelor administrativ fiscale poate fi atrasă de lipsa elementelor limitativ stipulate, respectiv: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3).

Analizând actele administrative fiscale anexate la dosarul cauzei și invocate de către societate, se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, excepția invocată de societate privind nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X..2012 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., nu poate fi reținută, fapt pentru care se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

**B.1). Referitor suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea bazei impozabile privind impozitul pe profit pentru Sucursala .X. .X., pe considerentul că aceasta este sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate de .X. Ungaria pe teritoriul României, în condițiile în care acestea au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză în temeiul prevederilor stipulate la art.11 din Codul fiscal.**

**În fapt**, .X. Ungaria este o companie înregistrată în Ungaria specializată în producția și comercializarea de aparatură electronică (de exemplu: televizoare, monitoare LCD, rame foto digitale, DVD, Blue-Ray etc.).

În anul 2008, .X. Ungaria s-a înregistrat în scopuri de T.V.A. în România prin procedura de înregistrare directă, în vederea declarării achizițiilor și livrărilor intracomunitare efectuate pe teritoriul României, obținând codul de înregistrare de T.V.A., RO .X..

În anul 2010, .X. Ungaria a decis extinderea activității sale în România și a încheiat o serie de contracte comerciale cu S.C..X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., (denumiți în continuare subcontractori), contracte care acoperă două activități principale:

- cea de transformare a materiilor prime în semifabricate și,
- cea de procesare a semifabricatelor și asamblare în produse finite, iar pentru a se asigura că produsele sale îndeplinesc toate cerințele standardelor de calitate, începând cu data de 01 iulie 2010, .X. Ungaria a înființat o sucursală în România, respectiv Sucursala .X., ce are ca obiect principal de activitate activități de consultanță pentru afaceri și management, precum și o serie de activități secundare, precum:
  - activități de inginerie și consultanță tehnică;
  - activități de testări și analize tehnice;
  - alte activități profesionale științifice și tehnice, și
  - alte activități de servicii suport pentru întreprinderi.

Conform legislației în vigoare, deoarece ulterior înregistrării directe, .X. Ungaria s-a stabilit în România printr-un sediu fix (în cazul de față o sucursală), organele fiscale nu i-au mai atribuit acestuia din urmă un alt cod de înregistrare în scopuri de T.V.A., ci au păstrat codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. acordat inițial.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractelor încheiate, .X. Ungaria vinde materiile prime (transferă dreptul de proprietate către subcontractorii români) în vederea obținerii de semifabricate. Materiile prime provin atât din stocul din Ungaria, cât și de la diverși furnizori stabiliți în alte state membre.

Materiile prime sunt prelucrate de către subcontractorii români, rezultând semifabricate. Fiind proprietatea subcontractorilor, acestea sunt vândute către .X. Ungaria. Din punct de vedere fizic însă, semifabricatele sunt livrate către subcontractorii independenți stabiliți atât în România, cât și în alte state membre pentru a fi utilizate în producția de produse finite,

operațiunile astfel efectuate fiind raportate pe codul de T.V.A. al .X. Ungaria din România.

Conform prevederilor contractuale, .X. Ungaria pune la dispoziția subcontractorilor români, semifabricatele obținute în urma înțelegerii mai sus menționate la care se adaugă, după caz, și alte materii prime, necesare obținerii produsului finit.

Aceste semifabricatele și materii prime sunt puse la dispoziția subcontractorilor, fără plată, .X. Ungaria rămânând proprietarul lor și a produselor finite rezultate pe toată perioada.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că produsele finite ulterior obținute sunt vândute de către .X. Ungaria către clienții săi din afara României, fiind folosit codul de T.V.A. al Sucursalei .X. .X. pentru raportarea livrărilor intracomunitare și exporturilor din România.

Pentru serviciile de procesare prestate, subcontractorii români emit facturi de prestări servicii direct către .X. Ungaria.

În cadrul structurii de afaceri, Sucursala .X. .X. desfășoară activități de control a calității, gestiunii materialelor și servicii de inginerie în principal pentru supravegherea activităților desfășurate de subcontractorii .X. Ungaria.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru toate serviciile prestate în beneficiul .X. Ungaria, Sucursala .X. .X. este remunerată în baza costurilor înregistrate plus o marjă de profit de 10%, determinată cu respectarea legislației privind prețurile de transfer.

În perioada verificată, respectiv iulie 2010-decembrie 2011, Sucursala .X. .X. a înregistrat în evidența contabilă și fiscală venituri realizate din efectuarea de servicii de consultanță pentru afaceri și management, servicii pe care le-a prestat pentru firma mamă din Ungaria, pe teritoriul României. Decontarea acestor servicii între Sucursala .X. .X. și firma mamă din Ungaria s-a făcut pe bază de Note de debitare-creditare, fără ca între sucursala din România și societatea mamă din Ungaria să se realizeze facturarea operațiunilor.

Sucursala .X. .X. a înregistrat în perioada verificată, în evidența contabilă și fiscală cheltuieli de funcționare constând în cheltuieli cu salariile, pentru cei .X. de salariați ai sucursalei, la care s-a adăugat contribuțiile aferente (asigurări de sănătate, asigurări sociale, somaj etc.), cheltuielile cu utilitățile (energie, apă, comunicații etc.), cheltuielile cu chiria pentru sediul



sucursalei, cheltuielile cu chiria pentru depozitul sucursalei din cadrul S.C. .X. S.R.L. și alte cheltuieli de funcționare ale sucursalei.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că pe baza deconturilor încheiate între Sucursala .X. .X. și societatea mamă din Ungaria, s-a realizat Nota de debitare-creditare care a acoperit cheltuielile de funcționare ale sucursalei la care s-a adăugat o cotă de profit de aproximativ 10%, calculată asupra volumului de cheltuieli înregistrate. Prin urmare, firma .X. din Ungaria a defalcat o cotă parte din veniturile proprii pe care le-a atribuit Sucursalei .X. .X., doar pentru acoperirea cheltuielilor de funcționare ale Sucursalei .X. .X., fără ca atribuirea acestei cote să țină cont de aportul entității economice care își desfășoară activitatea de teritoriul României, la realizarea veniturilor consolidate ale firmei mamă din Ungaria.

Prin urmare, ținând cont de prevederile art.5, art.7 și art. 9 din Convenția cadru-model de evitare a dublei impuneri a OECD, precum și a punctului 5 din prefața ghidului OECD privind prețurile de transfer, a art.5 și art.9 din Convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Ungaria, coroborat cu art.7 alin.(1) pct.21, art.8 alin.(6), art.11 alin.(1), completat cu pct.26 din Normele metodologice pentru aplicarea art.11, art.19 alin.(5) și art.21 alin.(1) și art.29 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. .X. este sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate de .X. Ungaria pe teritoriul României, iar impozitul pe profit datorat de Sucursala .X. .X. nu trebuia să se rezume numai la nivelul activităților de control al calității, gestiunea materialelor și servicii de inginerie și alte activități similare, ci trebuia să includă și livrările de produse finite efectuate de .X. Ungaria prin codul de înregistrare de T.V.A. al Sucursalei .X. .X., motiv pentru care au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale derulate de către .X. Ungaria pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., ca fiind operațiuni economice atribuibile sediului permanent Sucursala .X. .X..

La fundamentarea determinării obligațiilor fiscale ce pot fi atribuibile sediului permanent, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- caracteristicile esențiale ale unui sediu permanent așa cum este el definit la art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- din analiza listei personalului angajat și a funcției deținute de fiecare angajat în parte, a rezultat că:

- în cadrul unui compartiment personalul are aceleași atribuțiuni specifice, care susțin în mod semnificativ argumentul irefutabil că personalul

Sucursalei .X. .X. nu desfășoară exclusiv doar activități suport și activități auxiliare;

- personalul angajat al Sucursalei .X. .X. este în număr de .X. de persoane, care în cazul în care ar desfășura doar activități suport și auxiliare, nu ar avea nicio justificare, atâta timp cât cel mai mare procesator al firmei .X., respectiv S.C. .X. S.R.L., care este încadrat în categoria marilor contribuabili și care a realizat în cursul anului 2011 o cifră de afaceri în sumă de .X. lei, are un număr de angajați cuprins între 400-500 de persoane;

- din datele prezentate de procesatori privind evidența personalului care are acces în incinta acestora, a rezultat că angajații Sucursalei .X. .X., din diversele compartimente ale acesteia, s-au prezentat regulat în incinta acestor procesatori și au desfășurat activități în cadrul unităților de procesare, altele decât activitățile de suport și auxiliare;

- din nota explicativă dată de către unul din angajații S.C. .X. S.R.L., a rezultat faptul că Sucursala .X. .X. și firmele procesatoare sunt conectate la același program informatic. Astfel, Sucursala .X. .X. realizează comanda și controlul producției, urmărește realizarea producției pe liniile de fabricație, depozitarea produselor finite, iar în momentul în care este scanat fiecare produs ce urmează a fi livrat, datele sunt transmise on-line sistemului de facturare al firmei .X. .X.. Sucursala .X. .X. întocmește facturile și actele necesare transportului, documente pe care le transmite către depozitul de produse finite al procesatorului. Prin acest sistem informatic integrat Sucursala .X. .X., prin angajații săi urmărește permanent situația stocurilor de materii prime și produse finite precum și procesul de producție;

- firma .X. a deținut un depozit închiriat în incinta procesatorului S.C. .X. S.R.L., conform contractului nr. .X./2011. La S.C. .X. S.R.L. organele de inspecție fiscală nu au putut efectua un control încrucișat datorită faptului că acest contribuabil este în administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili și este în insolvență;

- procesatorii dețin atât utilaje, cât și matrițe proprii necesare procesului de producție, respectiv utilaje și matrițe de la firma .X.;

- modelul teoretic al afacerii .X. în România fundamentat pe contractele de procesare și respectiv de vânzare-cumpărare încheiate de .X. Ungaria cu procesatorii, s-a dovedit a nu fi regăsit în totalitate în procesul de producție efectiv;

- referitor la activitatea de procesare prin care se realizează produsele electronice sub marca .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se desfășoară pe baza contractelor de procesare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat o creștere semnificativă a cifrei de afaceri a procesatorilor, odată cu înființarea Sucursalei .X. .X. ca sediu permanent, precum și faptul că producția realizată de procesatori a fost destinată în proporție de 99% firmei .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în acest caz, grupul de procesatori și producătorul se comportă ca și agenți dependenți, în conformitate cu prevederile art.8 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație în care sunt aplicabile prevederile legislației privind prețurile de transfer, deoarece nu se poate considera că tranzacțiile dintre procesatori – producători în calitate de agenți dependenți ai firmei .X., și firma .X., ar fi stabilite prin jocul liber al pieței.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la retratarea acestor tranzacții comerciale în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina societății, pentru perioada iulie 2010-decembrie 2011, impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează faptul că Sucursala .X. .X. *„nu este implicată în activitatea de vânzare, nici în ceea ce privește materiile prime, nici în privința produselor finite”*, aceasta fiind derulată *„direct de .X. Ungaria în baza contractelor încheiate cu diverse firme din afara României”*.

De asemenea, societatea precizează că sucursala nu este *„un sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate”* de .X. Ungaria pe teritoriul României, întrucât:

*- din analiza principalelor considerente ale Raportului de inspecție fiscală prin raportare la dispozițiile legale expuse aplicate la situația fiscală reală rezultă că, exceptând activitățile de control a calității, gestiunii materialelor și inginerie, pentru care .X. Ungaria a înregistrat o sucursală în România, toate celelalte activități derulate de .X. Ungaria pe teritoriul României reținute de organul de inspecție fiscală au conform legislației naționale și, după caz, tratatului, caracter auxiliar și pregătitor;*

*- contractul de închiriere al .X. Ungaria cu S.C. .X. S.R.L. asupra unui spațiu ce folosește ca depozit pentru achizițiile de bunuri și livrări nu poate fi invocat în fundamentarea sediului permanent, întrucât:*

*• niciuna dintre operațiunile de vânzare de bunuri la care face referire Raportul de inspecție fiscală nu se face în cadrul operațiunii de*

*procesare, ci exclusiv anterior acestei operațiuni, în faza de producție, în temeiul Contractului de bază de vânzare-cumpărare;*

- în consecință, nu se poate înlătura de la aplicare excepția menționată la art.8 paragraf 4 lit.c) din Codul fiscal (regăsită la lit.c) a art.5 paragraful 4 din Tratat), potrivit căreia nu reprezintă sediu permanent „menținerea unui stoc de produse sau de bunuri ce aparțin unui rezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană”;*

- în plus, organele fiscale nu pot invoca existența unui contract pentru a justifica existența unui sediu permanent (și) pentru activitatea din anul 2010, când în realitate contractul respectiv a început să producă efecte de la data de 01 ianuarie 2011, iar în ceea ce privește S.C. .X. S.R.L. astfel de livrări au început să aibă loc abia începând cu iunie 2011.*

- existența pe teritoriul României a unor utilaje ale .X. Ungaria ce sunt date în folosință gratuită către unul dintre procesatori săi nu poate fi nici atât temei al unui sediu permanent, atât timp cât:*

- această activitate este una neremunerată;*
- personalul sucursalei nu operează aceste linii de fabricație („main line”)”, ci, „doar supraveghează activitatea de procesare, în sensul asigurării controlului calității” așa cum a mai fost explicat în cuprinsul contestației.*

- nu există pretinsa stare de agent dependent a procesatorilor față de .X. Ungaria, deoarece:*

- organul fiscal interpretează legea într-o manieră limitată, stabilind o asemenea stare prin raportare la un singur aspect, fără a lua în considerare toate celelalte criterii determinate, astfel cum sunt ele menționate în Comentariile la Convenția Model a OECD, cum ar fi cel al asumării riscului antreprenorial de către co-contractorii .X., cel al inexistenței unui control comprehensiv și a unor instrucțiuni detaliate din partea .X. Ungaria;*

- mai mult, această stare inexistentă de dependență este asimilată fără niciun fundament juridic situației de afiliat al acestor co-contractori pentru .X. Ungaria, folosindu-se și noțiunea de poziție dominantă care nu este nici definită, nici folosită de legislația fiscală.”*

*Totodată, prin contestația formulată, societatea precizează că nu este „de acord cu maniera de reîntregire a veniturilor sucursalei, întrucât:*

- în determinarea nivelului remunerației sucursalei nu pot fi incluse decât costurile ocazionate de derularea acestor activități auxiliare și suport, și nicidecum și sumele reprezentând costurile materiilor prime și materialelor în legătură cu care aceste activități sunt derulate”.*

- dacă s-ar accepta că „.X. Ungaria generează un sediu permanent pentru activitatea de producție:*

- *determinarea renumerației aferente ar fi trebuit să fie făcută prin comparație cu remunerația pe care ar fi câștigat-o companii comparabile independente, în conformitate cu Metodele enunțate de Codul fiscal, Ordinul nr.222/2008 privind dosarul prețurilor de transfer și Ghidul OECD privind prețurile de transfer.*

- *o astfel de abordare ar fi impus stabilirea profitului funcțional al activității desfășurate de .X. Ungaria în România, a metodei de determinare a prețurilor de transfer, identificarea companiilor comparabile independente, precum și a intervalului de remunerare aferent, cu indicarea valorii mediane a acestuia ca fiind prețul de transfer la preț de piață.”*

*De asemenea, „cu privire la constatările referitoare la remunerarea Sucursalei”, prin contestația formulată, societatea menționează că „organele de inspecție fiscală au procedat la „reîntregirea veniturilor” Sucursalei, „folosind aceeași metodă de determinare a bazei impozabile ca și cea folosită de către Sucursală .X. .X.” prin folosirea metodei cost-plus, care presupune ca la costurile înregistrate să se aplice o marjă a profitului, în acest caz de 10%, aceeași ca și cea utilizată de către unitatea verificată”.*

*În concluzie, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au aratat că „au fost reconsiderate veniturile pornind de la costurile totale realizate de către entitatea verificată, pentru toate operațiunile desfășurate prin sediul permanent din România și nu doar pornind de la costurile de funcționare ale Sucursalei .X.”, însă sucursala nu poate fi de acord cu aceste concluzii întrucât:*

- *.X. Ungaria nu desfășoară pe teritoriul României o activitate de producție, ea nefăcând decât să mențină și să pună la dispoziția co-contractanților săi independenți un stoc de produse sau bunuri (materii prime, materialele și semifabricatele) în scopul de a fi procesate pentru obținerea de produse finite, aceștia din urmă fiind remunerați pentru activitatea derulată și datorând impozite și taxe statului român;*

- *Procesatorii nu pot fi considerați agenți dependenți ai .X. Ungaria doar pentru că derulează 99% din activitatea lor cu această societate, celelalte criterii relevante reliefate de către Comentariile OECD asupra Convenției Model susținând concluzia că aceștia acționează într-o manieră independentă;*

- *Faptul că operațiunile desfășurate de către .X. Ungaria (respectiv achizițiile intracomunitare asimilate, achizițiile de semifabricate și livrările intracomunitare de produse finite) sunt evidențiate în declarațiile lunare sub codul de T.V.A. al Sucursalei nu înseamnă că .X. Ungaria participă direct sau indirect (prin Sucursala sa) la procesul efectiv de producție derulat de co-contractanții săi independenți, ci se datorează prevederilor imperative ale legislației de T.V.A., motiv pentru care asemenea*

*operațiuni nu trebuie reflectate în evidențele contabile și situațiile financiare ale Sucursalei, cum fără temei pretind organele fiscale;*

*- Activitățile prestate de către Sucursală în legătură cu achiziționarea, menținerea și punerea la dispoziție a unui stoc de materii prime, materiale și semifabricate în scopul procesării, urmărirea procesului de producție derulat de co-contractanții independenți, precum și livrarea produselor finite reprezintă rezultatul indubitabil activității auxiliare și de suport, cărora legea le conferă expres acest caracter.”*

Mai mult, societatea precizează că a depus în data de .X.2011 o cerere pentru emiterea soluției fiscale individuale anticipate pentru confirmarea tratamentului fiscal al operațiunilor desfășurate din punct de vedere al impozitului pe profit, punând la dispoziția organelor fiscale în timp util toate informațiile relevante emiterii acesteia. Proiectul de soluție fiscală anticipată emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală a confirmat tratamentul fiscal aplicat de Sucursala .X. .X., iar Sucursala a formulat și înregistrat un punct de vedere asupra acestuia.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

*“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Art.14 lit.b) din același act normativ, stipulează:

*“Impozitul pe profit se aplică după cum urmează:[...]*

*b) în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent;”,*

iar art.29 alin.(1), alin.(2) lit.a)-lit.c) și alin.(3), privind veniturile unui sediu permanent, prevede:

*“(1) Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.*

*(2) Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:*

*a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;*

*b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.*

*(3) Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, impozitul pe profit se aplică asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent.

Totodată, se reține că persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite în cap. II al prezentului titlu, în următoarele condiții:

- numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

- numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer.

De asemenea, art.8 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, perioadă incidentă operațiunilor, precizează:

*“(1) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.1, în forma aplicabilă începând cu data 15.04.2010, care stipulează:

*“1. Termenul "loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea" acoperă orice fel de clădiri, echipamente sau instalații utilizate pentru desfășurarea activității nerezidentului indiferent dacă acestea sunt sau nu utilizate exclusiv în acest scop. Un loc de activitate există și acolo unde nu sunt construite sau nu sunt necesare clădiri pentru desfășurarea activității nerezidentului, ci dispune doar de un spațiu. Nu este important dacă clădirile, echipamentele sau instalațiile sunt deținute în proprietate, sunt închiriate sau se găsesc în alt fel la dispoziția nerezidentului. Un loc de activitate poate fi constituit de o tarabă în piață sau locul de activitate poate fi situat în clădirea unei alte societăți, atunci când un nerezident are în permanență la dispoziție anumite clădiri sau părți ale acestora, deținute în proprietate de altă societate.”*

Totodată, art.5 „Sediu permanent” alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.91/1994 privind ratificarea Convenției dintre România și Republica Ungară pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, precizează:

*“1. În sensul prezentei convenții, expresia sediu permanent înseamnă un loc fix de afaceri prin care întreprinderea își desfășoară, în întregime sau în parte, activitatea sa.*

*2. Expresia sediu permanent include îndeosebi:*

*a) un loc de conducere;*

*b) o sucursală;*

*c) un birou;*

*d) o uzină;*

*e) un atelier;*

*f) o mină, un puț petrolier sau de gaze, o carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale.[...].”*

iar potrivit art.7 “Profiturile întreprinderii”, alin.(1) din același act normativ:

*“1. Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant vor fi impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activități în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo. Dacă întreprinderea exercită activități în acest mod, profiturile întreprinderii pot fi impuse în celălalt stat contractant, dar numai acea parte din ele care este atribuibilă aceluia sediu permanent.”*



În speță, sunt aplicabile și prevederile art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

*“(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Potrivit art.7 din același act normativ:

*“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]*

*21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: [...]*

*c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

- o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Totodată, din analiza Proiectului de soluție fiscală individuală anticipată, transmis societății de Direcția Prețuri de Transfer – Analiza de Risc din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. .X./ .X./2012, se rețin următoarele:

*„II. Cererea societății comerciale: [...]*

*Menționarea codului de înregistrare în scopuri de T.V.A. al Sucursalei .X. .X. pe facturile emise de către .X. Ungaria către clienții săi nerezidenți se datorează cerințelor legislației naționale și europene și nu reflectă desfășurarea de către Sucursala .X. .X. a unor activități suplimentare sau asumarea de responsabilități suplimentare în numele sau beneficiul lui .X. Ungaria. Astfel, luând în considerare atât faptul că activitatea principală a Sucursalei .X. .X. constă în prestarea serviciilor de inginerie, control al calității și gestiunea materialelor pentru care este remunerată la preț de piață, cât și faptul că Sucursala .X. .X. nu desfășoară activități și nu își asumă responsabilități suplimentare, se consideră că Sucursalei .X. .X. nu ar trebui să i se atribuie profituri pe care .X. Ungaria le obține din vânzarea de produse finite. [...]*

*III. Soluția fiscală individuală anticipată:*

*1. obligația fiscală pentru care s-a emis soluția fiscală: tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit al activităților desfășurate de către Sucursala .X. .X.;*

*2. tratamentul fiscal aplicabil: Sucursala .X. .X. este considerat sediu permanent pentru prestarea serviciilor de inginerie, control al calității și gestiunea materialelor. Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și reținerile expuse la situația de fapt, se reține că retratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor prin prisma art.11 alin.(1) din Codul fiscal nu are temei, întrucât potrivit articolului invocat mai sus:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc. - a se vedea art.27<sup>1</sup> alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Astfel, reîncadrarea tranzacțiilor în speță, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al acestora, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu sunt consemnate constatări cu privire la faptul că tranzacțiile în speță au scop economic, însă acesta nu reflectă scopul real, conținutul real economic, nu poate fi reținută.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, învedereăm prevederile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*,

precum și cele stipulate la art.14 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”*

Totodată, se rețin în speță și prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.*

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea situației fiscale a contribuabilului, erau îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea pe bază de probe sau constatări proprii, or motivația care a stat la baza impunerii, respectiv faptul că *“Sucursala .X. .X. este sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate de .X. Ungaria pe teritoriul României”*, întemeiată în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2012, rezultă o contradicție între constatările organelor de inspecție fiscală, care pe de o parte constată că *“personalul angajat al Sucursalei .X. .X. este în număr de .X. de persoane, care în cazul în care ar desfășura doar activități suport și auxiliare, nu ar avea nicio justificare, atâta timp cât cel mai mare procesator al firmei .X., respectiv S.C. .X. S.R.L., care este încadrat în categoria marilor contribuabili și care a realizat în cursul anului 2011 o cifră de afaceri în sumă de .X. lei, are un număr de angajați cuprins între 400-500 de persoane”*, iar pe de altă parte *“reiterează faptul că cei .X. de angajați ai Sucursalei .X. .X. sunt organizați conform organigramei prezentată de sucursala în compartimente specializate și funcționale. Coroborând atribuțiile individuale, consemnate în fișele de post și confirmate prin semnătura de fiecare angajat ca fiind activitatea pe care o desfășoară în cadrul sucursalei și în relațiile cu procesatorii, cu structurarea acestor posturi individuale în compartimente de specialitate și funcționale, conduc la constatarea că funcțiile de bază ale entității Sucursala .X. .X. sunt realizate în integritatea lor*

*către aceste compartimente prin fiecare angajat în parte, prin atribuțiile concrete, specifice și clar delimitate pentru fiecare post și angajat în parte.”*

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au reconsiderat *„veniturile pornind de la costurile totale realizate de către entitatea verificată, pentru toate operațiunile desfășurate prin sediul permanent din România și nu doar pornind de la costurile de funcționare ale Sucursalei .X.”*, deși din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2012, rezultă că au constatat că Sucursala .X. .X. are .X. de angajați, organizați pe 9 compartimente, respectiv:

- compartimentul achiziții intracomunitare;
- compartimentul achiziții interne;
- compartimentul control procesare;
- compartimentul management materiale;
- compartiment servicii control de calitate;
- compartiment inginerie;
- compartiment control procesatori;
- compartiment financiar;
- compartiment resurse umane, administrativ, IT,

astfel că Sucursala .X. .X. nu deține compartimente pentru derularea activităților de vânzare de produse electronice sau de producție, respectiv de procesare.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2012, rezultă că, exceptând activitățile de control al calității, gestiunea materialelor și inginerie, pentru care .X. Ungaria a înregistrat o sucursală în România, toate celelalte activități derulate de .X. Ungaria pe teritoriul României reținute de organele de inspecție fiscală au conform legislației naționale și, după caz, tratatului, caracter auxiliar și pregătitor, se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la extinderea bazei impozabile privind impozitul pe profit pentru Sucursala .X. .X., pe considerentul că aceasta este sediu permanent pentru totalitatea tranzacțiilor economice desfășurate de .X. Ungaria pe teritoriul României, în condițiile în care acestea au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză în temeiul prevederilor stipulate la art.11 din Codul fiscal.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea*

*sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]"*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv s-au limitat la invocarea prevederilor stipulate la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în baza cărora au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale derulate de către .X. Ungaria pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., ca fiind operațiuni economice atribuibile sediului permanent Sucursala .X. .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”*

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./X..2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**B.2). Referitor suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată Sucursala .X. .X. nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr..X./X..2012 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./X..2012 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2011, datorat bugetului consolidat al statului în sumă de .X. lei, ca urmare a calculării eronate a impozitului pe profit aferent anului 2011, prin raportarea incorectă a sumei reprezentând pierderea de reportat din anul 2010.

Prin contestația formulată, societatea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind impozitul pe profit în sumă de .X. lei, stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..X./X..2012, contestată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; ”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.



Totodată, prin Decizia nr. .X./2010 în dosarul nr. .X./ .X./ .X., Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că Sucursala .X. .X., deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr..X./X..2012 cu privire la suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*,

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. - Sucursala .X. pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*,

coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

**B.3). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,

**se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că:

- la cap.III pct.B).2) din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X.-Sucursala .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit,

- și la pct.B).1) s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. .X./X..2012 pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, și întrucât accesoriile aferente debitelor stabilite suplimentar, menționate mai sus, nu pot fi defalcate, urmează să se desființeze parțial decizia de impunere contestată și pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei;

- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei,

conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

**B.4). Referitor la suma de X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat Sucursalei .X. .X. dreptul de deducere aferentă taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la procesatori în perioada februarie–mai 2012, pe considerentul că operațiunea de procesare, este o prestare de servicii intracomunitară cu locul prestării în Ungaria, în condițiile în care acestea au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză în temeiul prevederilor stipulate la art.11 din Codul fiscal.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în evidența fiscală, respectiv în Jurnalul de cumpărări, Decontul de T.V.A., Declarația privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri/servicii D390, Declarația privind livrările/achizițiile de bunuri/servicii desfășurate pe teritoriul național D394, au fost înregistrate toate documentele justificative, respectiv facturile privind operațiunile economice desfășurate de către societatea comercială verificată cu furnizorii și clienții acesteia din țară sau din afara țării.

- în evidența contabilă, respectiv în conturile de venituri și cheltuieli, în conturile furnizori și clienți, precum și în contul de rezultate

financiare au fost înregistrate doar operațiunile economice atribuibile Sucursalei .X. .X.. Intrările se refereau la cheltuielile de funcționare a Sucursalei .X. .X., iar ca venituri au fost înregistrate sume defalcate de societatea mamă din Ungaria pentru acoperirea cheltuielilor la care s-a adăugat un profit estimat de aproximativ 10%, aplicat asupra volumului de cheltuieli înregistrate, aferente unei perioade (luna calendaristică).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între datele înscrise în jurnalele de cumpărări, deconturile de T.V.A. și Declarațiile 390 și 394 pe de o parte, și datele înscrise în evidența contabilă pe de altă parte.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul achizițiilor interne de la procesatorii S.C. .X. S.R.L., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., nu au fost respectate prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că bunurile proprii ale procesatorilor și care sunt încorporate în produsele finite fac parte din procesul de procesare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, din activitatea de procesare, care este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv o prestare de servicii intracomunitare, locul prestării fiind în Ungaria, a fost denaturată operațiunea de încorporare în produsele finite a bunurilor proprii ale procesatorilor, respectiv aceste bunuri au fost facturate către Sucursala .X. .X., transformând astfel o parte din operațiunea de prestare de servicii intracomunitare în livrare internă taxabilă cu cota de 24%. În acest fel, a fost creată artificial o operațiune de livrare internă prin disjungerea acesteia din operațiunea de procesare care trebuia să includă și bunurile proprii incluse în bunurile finale care părăsesc teritoriul național.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma transformării de către procesatori a unei părți din operațiunea de prestare servicii cu locul prestării în Ungaria, operațiune impozabilă în Ungaria, în livrare internă taxabilă cu 24%, procesatorii au colectat taxa pe valoarea adăugată, .X. Sucursala .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar această taxă pe valoarea adăugată a fost dedusă de Sucursala .X. .X., fiind sursa taxei pe valoarea adăugată solicitată la rambursare. Însă, în cazul aplicării corecte a prevederilor legale, procesatorii trebuiau să includă bunurile proprii în produsul procesat și să nu le trateze ca livrări de bunuri, ci ca făcând parte din serviciul prestat.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au dispus societății aplicarea corectă a prevederilor legale și reconsiderarea operațiunilor privind

livrările interne de la procesatori la .X. Sucursala .X., pentru bunurile care intră în componența produsului finit rezultat în urma procesării.

Referitor la prezentarea în punctul de vedere al Sucursalei .X. .X. a precizărilor cu privire la cele două tipuri de contracte în baza cărora se desfășoară tranzacțiile comerciale între firma .X. și procesatori, respectiv contractul de procesare și contractul de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală și-au însușit prevederile acestor contracte, cu mențiunea expresă că nu pot fi de acord ca prevederile unui contract comercial încheiat între părți cu clauze imperative, să fie considerate că au întâietate mai mare decât prevederile Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat în timpul verificării faptul că firma .X. Ungaria a închiriat un depozit în incinta S.C. .X. S.R.L., iar în contractul de închiriere se precizează că acest depozit este pus la dispoziția Sucursalei .X. .X.. CMR-urile care însoțesc facturile prin care .X. Ungaria cu codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. în România, face achiziții intracomunitare pe teritoriul României, au trecut la rubrica locul descărcării sediul social al Sucursalei .X. .X., din localitatea .X., jud..X.. De asemenea, CMR-urile care însoțesc facturile de livrări de bunuri de la .X. la procesatori, având loc vânzarea bunurilor, au înscrisă la rubrica locul încărcării adresa Sucursalei .X., menționată mai sus. Astfel, a rezultat că firma .X. a desfășurat și alte activități pe teritoriul României atribuibile sediului fix în conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b). De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că Normele metodologice de aplicare a art.125<sup>1</sup>, prevăd faptul că dacă pe factură este înscris codul fiscal atribuit de autoritățile române, contribuabilul își desfășoară activitatea printr-un sediu fix în România.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate considera că .X. Ungaria este o entitate "virtuală" din moment ce are închiriat un depozit care este pus la dispoziția Sucursalei .X. .X., prin care se desfășoară operațiuni economice de achiziții și livrări pe teritoriul României.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de procesare efectuată de către procesatori este facturată de către aceștia, către .X. Ungaria, fiind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată o operațiune de prestare de servicii intracomunitare având locul prestării în Ungaria, fiind astfel taxabilă în Ungaria unde se aplică taxarea inversă. În România, această operațiune nu este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, conform art.126 alin.(1) lit.b). Din această operațiune care este o prestare de servicii intracomunitare, este disjunsă operațiunea de incorporare a componentelor și subansamblelor în produsele finale care sunt livrate direct de la procesatori, de către .X. Ungaria

sub codul de înregistrare fiscală din România, RO .X., în țări din Uniunea Europeană altele decât Ungaria.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de încorporare a subansamblelor în produsul finit trebuia să fie facturată odată cu procesarea către .X. Ungaria pe codul de înregistrare din Ungaria, fiind o operațiune de prestare de servicii cu locul prestării în Ungaria, în acest fel să ar fi respectat prevederile pct.13 alin.(14) din Normele metodologice de aplicare a art.133 din Codul fiscal. Contrar acestor prevederi, procesatorii au fost determinați de firma .X. să factureze încorporarea bunurilor ca livrări de bunuri separate și să nu fie considerate parte a serviciului prestat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au apreciat că a transforma o operațiune neimpozabilă în România în operațiune taxabilă cu cota de 24% este contrară prevederilor Codului fiscal și Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3417/2009 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind retururile de bunuri în spațiul comunitar și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de procesare, este o prestare de servicii intracomunitară cu locul prestării în Ungaria, în România nefiind o operațiune impozabilă din punct de vedere al sferei taxei pe valoarea adăugată, astfel că livrarea internă de bunuri de la procesatori la Sucursala .X. .X. cu taxa pe valoarea adăugată de 24%, nu îndeplinește condițiile legale de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.145 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, motiv pentru care au procedat la reîncadrarea formei tranzacției comerciale conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ca fiind de fapt o prestare de servicii intracomunitare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri (incorporate în produsul final supus procesării) efectuate de procesatori către Sucursala .X. .X., trebuie să fie exercitat de procesatori și nu de către Sucursala .X. .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat Sucursalei .X. .X., în perioada februarie–mai 2012, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că „organele de inspecție fiscală au interpretat în mod greșit întreaga activitate desfășurată de co-contractorii și nu au avut în vedere realitatea operațiunilor desfășurate de aceștia.”

Astfel, „X. Ungaria a încheiat atât contracte de procesare cât și contracte de vânzare-cumpărare de bunuri cu unii din co-contractorii săi”, ce „prevăd atât condiții în care se face transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor cât și natura serviciilor efectuate asupra acestora”, contracte ce „au fost încheiate cu intenția de realiza două operațiuni distincte: vânzare de bunuri și prestare de servicii de procesare.” „Astfel, la momentul vânzării semifabricatelor, X. Ungaria devine proprietarul acestora și dispune de ele. În continuare, acesta decide destinația fiecărui bun achiziționat, potrivit nevoilor rezultate din propriile contracte încheiate cu beneficiarii săi. Prin urmare, co-contractorii prestează pe baza comenzilor serviciile cerute de X. Ungaria, potrivit nevoilor acestei din urmă societăți, care indică bunurile asupra cărora este necesară derularea operațiunilor de procesare. Co-contractorul primește comenzi în bună executare a contractului în privința bunurilor ce urmează să fie procesate sau asupra destinației acestora (fără ca aceasta să semnifice faptul că X. Ungaria stabilește și modul în care co-contractorii aduc la îndeplinire în concret comenzile primite)”.

În acest sens, societatea a anexat în susținerea contestației „o factură de achiziții locale de la S.C. X. S.R.L. (Anexa nr.67) și avizul de însoțire a mărfurilor (Anexa nr.68) a bunurilor care demonstrează transportul bunurilor de la S.C. X. S.R.L. la S.C. X. S.R.L. Or, în condițiile în care semifabricatele ar fi fost auxiliare activității de procesare”, societatea se întreabă cum s-ar putea justifica diferențele privind tipurile de semifabricate produse de către fiecare co-contractor și faptul că acestea ar fi putut fi date spre procesare către un alt co-contractor. „Aceasta întrucât, așa cum reiese din listele de semifabricate trimise spre procesare, fiecare co-contractor obține produse finite diferite în urma procesării.” Prin urmare, societatea consideră că prin raționamentul organelor de inspecție fiscală „ar însemna că X. Ungaria vinde co-contractorilor săi materii prime/semifabricate și primește de la aceștia în schimb servicii de procesare”. Or, în cazul acesta, societatea susține că „se pierde din vedere faptul că scopul final al tranzacțiilor realizate în cadrul contractului de vânzare-cumpărare este acela de a obține produse finite, și nu servicii de procesare”.

De asemenea, societatea menționează că „organele de inspecție fiscală au considerat că sucursala nu are drept de deducere pentru T.V.A. aferentă achizițiilor locale de bunuri efectuate de X. Ungaria de la S.C. X. S.R.L., S.C. X. S.R.L. și S.C. X. S.R.L. pe motiv că a fost realizată o împărțire artificială între tranzacțiile reprezentând prestări de servicii

*intracomunitare și cele reprezentând livrări de bunuri locale”, însă „X. Ungaria a încheiat atât contracte cadru de colaborare cu co-contractorii cât și contracte de bază de vânzare-cumpărare, menite să reglementeze atât relațiile comerciale între părți cât și cadrul legal de desfășurare a tranzacțiilor. Contractul cadru de colaborare stipulează serviciile ce vor fi prestate de către co-contractori în calitatea lor de procesatori în beneficiul X. Ungaria (servicii de procesare materii prime/semifabricate) în timp ce contractul de bază de vânzare-cumpărare reglementează vânzările de semifabricate efectuate de către co-contractori către X. Ungaria. Ambele contracte stipulează foarte clar cine este proprietarul bunurilor la momentul vânzării și la momentul procesării și, mai ales, cine poate să dispună de bunuri. Astfel, conform acestor contracte, există două tranzacții diferite (achiziția de bunuri și achiziția de servicii de procesare)”.*

*„Astfel, pentru a considera că tranzacțiile au fost artificial împărțite”, societatea consideră că ar însemna să se ignore „cu desăvârșire atât existența acestor contracte cât și scopul final al tranzacțiilor. Mai exact, contractul de bază vânzare-cumpărare are rolul de a reglementa achiziția de bunuri și obținerea drepturilor de a dispune de acestea ca și proprietar”, iar „scopul contractului cadru de colaborare și a tranzacțiilor rezultând din acesta este de a obține produse finite. În acest sens, întrucât X. Ungaria nu realizează activități din procesare în România, apelează la contractori, care prestează un serviciu asupra unor bunuri aflate în proprietatea X. Ungaria”.*

*„Pentru a evita orice confuzie în ceea ce privește reîncadrarea naturii tranzacției comerciale”, societatea a prezentat „concluziile unor cauze disputate la Curtea Europeană de Justiție care menționează situațiile când o operațiune care cuprinde mai multe elemente (mai multe prestări de servicii sau o combinație de livrări de bunuri cu prestări de servicii), poate fi considerată o singură tranzacție în sensul legislației de T.V.A.”*

Mai mult, societatea precizează că a depus în data de X. 2011 o cerere pentru emiterea soluției fiscale individuale anticipate pentru confirmarea tratamentului fiscal al operațiunilor desfășurate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, punând la dispoziția organelor fiscale în timp util toate informațiile relevante emiterii acesteia. Proiectul de soluție fiscală anticipată emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală a confirmat tratamentul fiscal aplicat de Sucursala X. X., iar Sucursala a formulat și înregistrat un punct de vedere asupra acestuia.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.01.2012, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

iar art.146 alin.(1) din același act normativ, stipulează:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]*”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu documentele prevăzute de lege.

Totodată, se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.01.2012, perioadă incidentă operațiunilor, care precizează:

*“(2) În înțelesul prezentului titlu: [...]*

*b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;*

*c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este*



*considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile.

Totodată, se reține că o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România, așa cum s-a reținut mai sus, este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.

Conform normelor metodologice de aplicare a art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de la pct.1 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(3) În scopul aplicării prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. c) și art. 150 din Codul fiscal:*

*a) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României nu participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, respectiv resursele tehnice și/sau umane din România nu sunt utilizate pentru realizarea acestor operațiuni, se consideră că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru respectivele operațiuni;*

*b) dacă sediul fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României participă la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii înainte sau în timpul realizării acestor operațiuni sau conform unor înțelegeri este prevăzut că sediul fix poate să intervină ulterior derulării operațiunilor pentru operațiuni post-vânzare ori pentru respectarea unor clauze contractuale de garanție și această potențială participare nu constituie o operațiune separată din perspectiva TVA, măsura în care sunt utilizate resursele umane și/sau materiale în legătură cu aceste operațiuni nu este relevantă, deoarece se va considera că în orice situație acest sediu fix participă la realizarea operațiunilor respective;*

*c) atunci când resursele tehnice și/sau umane ale sediului fix din România al unei persoane impozabile care are sediul activității economice în afara României sunt utilizate numai pentru scopuri*

*administrative-suport, cum sunt serviciile de contabilitate, de emitere a facturilor și colectarea titlurilor de creanță, utilizarea acestor resurse nu va fi considerată ca participare la realizarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii, fiind tratate doar ca servicii-suport necesare îndeplinirii obligațiilor legate de aceste operațiuni. În această situație, se va considera că persoana impozabilă nu este stabilită în România pentru aceste operațiuni;*

*d) atunci când factura este emisă indicând codul de înregistrare în scopuri de TVA al sediului fix din România, acesta va fi considerat că a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, cu excepția situației în care persoana impozabilă poate face dovada contrariului.”*

Potrivit art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.01.2012, perioadă incidentă operațiunilor:

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Aceste prevederi au fost explicitate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.13 alin.(4) în forma aplicabilă începând cu data de 31.01.2012, care stipulează:

*“(4) În situația în care un prestator stabilit în România furnizează servicii care intră sub incidența art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către:*

*a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România prin sediu/sedii fix/fixe, se va considera că locul prestării serviciilor este locul în care beneficiarul și-a stabilit sediul activității sale economice sau, după caz, un sediu fix situat în alt stat, dacă beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra că aceste servicii au fost prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix stabilit în alt stat, și nu către sediul/sediile fix/fixe din România;*

*b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România, dar este stabilită în afara României prin sediu/sedii fix/fixe, se va considera că locul prestării serviciilor este sediul fix către care serviciile sunt*

*prestate, dacă beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra că aceste servicii nu au fost prestate către sediul activității economice din România, ci către sediul/sediile fix/fixe din afara României.*

*Dovezile pe care beneficiarul poate să le prezinte pentru a demonstra că serviciile sunt în fapt prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix pot consta în: contractul și/sau formularul de comandă care identifică sediul care primește serviciile, faptul că sediul respectiv este entitatea care plătește pentru serviciile respective sau costul serviciilor este în fapt suportat de respectiva entitate, natura serviciilor permite identificarea, în mod particular, a sediului/sediilor către care serviciul este prestat, orice alte informații relevante pentru stabilirea locului prestării.”*

Conform art.153 alin.(4) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 31.01.2012, perioadă incidentă operațiunilor:

*(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup>, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6). Nu sunt obligate să se înregistreze în România, conform prezentului articol, persoanele stabilite în afara Comunității Europene care prestează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitatea Europeană. Persoana impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni:*

*a) importuri de bunuri;*

*b) operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3);*

*c) operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune conform art. 141 alin. (3).*

*(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:*

a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau  
b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că o persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art.125<sup>1</sup> alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup>, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6).

Nu sunt obligate să se înregistreze în România, conform prezentului articol, persoanele stabilite în afara Comunității Europene care prestează servicii electronice către persoane neimpozabile din România și care sunt înregistrate într-un alt stat membru, conform regimului special pentru servicii electronice, pentru toate serviciile electronice prestate în Comunitatea Europeană. Persoana impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni:

- importuri de bunuri;
- operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3);
- operațiuni prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune conform art. 141 alin. (3).

Totodată, se reține că va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:

- să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau
- să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.

Potrivit normelor metodologice de aplicare a art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de la pct.66 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și este stabilită în România printr-unul sau mai multe sedii fixe fără personalitate juridică, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit. b) din Codul fiscal, va fi identificată printr-un singur cod de înregistrare în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal. În acest scop persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României va desemna unul dintre sediile fixe aflate pe teritoriul României să depună decontul de taxă și să fie responsabil pentru toate obligațiile în scopuri de TVA, conform acestui titlu, ale tuturor sediilor fixe stabilite în România ale acestei persoane impozabile. Sediul fix este întotdeauna o structură fără personalitate juridică și poate fi, de exemplu, o sucursală, un birou de vânzări, un depozit, care trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.”*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și este stabilită în România printr-unul sau mai multe sedii fixe fără personalitate juridică, va fi identificată printr-un singur cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Codul fiscal. În acest scop persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României va desemna unul dintre sediile fixe aflate pe teritoriul României să depună decontul de taxă pe valoarea adăugată și să fie responsabil pentru toate obligațiile în scopuri de TVA, conform acestui titlu, ale tuturor sediilor fixe stabilite în România ale acestei persoane impozabile. Sediul fix este întotdeauna o structură fără personalitate juridică și poate fi, de exemplu, o sucursală, un birou de vânzări, un depozit, care trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Totodată, din analiza Proiectului de soluție fiscală individuală anticipată, transmis societății de Direcția Prețuri de Transfer – Analiza de Risc din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresa nr. .X./2011/.2012, se rețin următoarele:

*„II. Cererea societății comerciale:*

*1. motivul de fapt:*

*.X. Ungaria a înregistrat în România o sucursală – Sucursala .X. – cu sediu în str. .X., nr. .X., .X., România. Înaintea înregistrării sucursalei, .X. Ungaria a fost înregistrată în scopuri de T.V.A. în România prin procedura de înregistrare directă, în vederea declarării activităților efectuate pe teritoriul României, obținând codul de .X. .X..*

*.X. Ungaria a decis extinderea afacerilor în România prin încheierea unui contract de procesare cu un alt subcontractor român, respectiv S.C..X. S.R.L.*

Sucursala .X. .X. a fost înființată cu scopul de a realiza operațiunile de control a calității, gestiunii materialelor, precum și servicii de inginerie pentru .X. Ungaria.

Noul contract de procesare va fi încheiat de .X. Ungaria cu S.C..X. S.R.L., (denumită în continuare „X.”), o companie românească, cu sediul social în sat .X., com. .X., nr. .X., jud. .X., și înregistrată în scopuri de T.V.A. cu numărul de înregistrare RO .X..

Conform acestui contract, .X. Ungaria va pune la dispoziția .X. materii prime, fără plată, cu scopul ca acesta din urmă să le proceseze în bunuri semifabricate și în produse finite, așa cum va fi detaliat mai jos. .X. Ungaria rămâne proprietarul materiilor prime pe perioada procesării. Materiile prime vor fi expediate de către .X. fie din stocul lui .X. Ungaria, fie de la diverși furnizori stabiliți în alte state membre (altele decât România și Ungaria). Pentru serviciile prestate .X. emite facturi către .X. Ungaria.

Sucursala .X. .X. consideră că serviciile de procesare facturate de către subcontractorii români sunt supuse T.V.A. acolo unde beneficiarul serviciilor (în cazul de față .X. Ungaria) este stabilit din punct de vedere a T.V.A. pentru serviciile achiziționate (în cazul de față Ungaria).

Chiar dacă .X. Ungaria are un sediu fix în România prin Sucursala .X. .X., deoarece serviciile de procesare sunt strict legate de activitatea principală a .X. Ungaria, aceste servicii sunt taxabile în Ungaria, acolo unde .X. Ungaria are sediu activității.

Aceste servicii de procesare nu sunt supuse T.V.A. în România, deoarece .X. Ungaria este stabilit în scopuri de T.V.A. în România numai pentru operațiunile realizate de Sucursala .X. .X. (controlul calității, gestiunea materialelor și servicii de inginerie).

Prin urmare, .X. Ungaria este de părere că nu va fi considerat ca fiind stabilit în scopuri de T.V.A. în România pentru operațiunile realizate de către acesta pe teritoriul României în legătură cu activitatea sa principală, și anume vânzarea de produse finite în afara României. .X. Ungaria este considerat a fi stabilit în România numai pentru activitățile realizate de Sucursala .X. .X. și nu pentru activitatea sa principală reprezentată de producția și comercializarea de aparatură electronică. Activitățile realizate de Sucursala .X. .X. reprezintă în fapt doar servicii suport pentru .X. Ungaria.

Produsele finite rezultate din activitatea de procesare vor fi vândute de către .X. Ungaria către clienții stabiliți atât în Comunitate cât și în afara Comunității.[...]

### 3. opinia societății cu privire la tratamentul fiscal:

• în situația când materiile prime sunt transportate din stocul .X. Ungaria aflat în Ungaria:

Deoarece materiile prime sunt furnizate către .X. fără plată (fără transferul dreptului de proprietate), .X. Ungaria trebuie să raporteze a achiziție intracomunitară asimilată. Astfel, .X. Ungaria va raporta achiziția

*intracomunitară asimilată folosind numărul de înregistrare în scopuri de TVA al lui .X. Sucursala .X..*

*• în situația când materiile prime sunt expediate de la furnizorii .X. Ungaria stabiliți în diverse state membre (altele decât România și Ungaria):*

*Achiziția bunurilor de la un furnizor stabilit în alt stat membru al UE, în care bunurile sunt transportate din statul membru al furnizorului către România, reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România. Astfel, materiile prime achiziționate de la furnizorii europeni, care sunt transportate direct către .X., trebuie raportate de .X. Ungaria ca și o achiziție intracomunitară în România, folosind codul de înregistrare în scopuri de TVA al lui .X. .X.. [...]*

### *III. Soluția fiscală individuală anticipată:*

*1. obligația fiscală pentru care s-a emis soluția fiscală: tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată din punct de vedere al încadrării operațiunilor ce vor fi desfășurate de .X. Ungaria prin intermediul Sucursalei .X. .X., în cazul contractului de procesare cu S.C..X. S.R.L.;*

*2. tratamentul fiscal aplicabil: Sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată acolo unde este sediul activităților economice, în condiția în care beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente pentru a demonstra că aceste servicii au fost prestate către sediul activității economice din Ungaria și nu către sediul/sediile fixe din România; atunci când factura este emisă indicând codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. al sediului fix din România, acesta va fi considerat că a participat la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, cu excepția situației în care persoana impozabilă poate face dovada contrariului. [...]*

*Faptul că .X. Ungaria s-a înregistrat în România prin sucursală nu conduce automat la concluzia că această sucursală este și sediul fix conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar nici nu exclude această posibilitate.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și reținerile expuse la situația de fapt, se reține că retratarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor prin prisma art.11 alin.(1) din Codul fiscal, nu are temeii, întrucât potrivit articolului invocat mai sus:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o

tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Totodată, din modul în care aceste prevederi au fost redactate, se reține că intenția legiuitorului a fost de a împiedica evitarea plății impozitelor prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, cum ar fi realizarea unei fuziuni, a unei divizări etc. - a se vedea art.27<sup>1</sup> alin.(11) lit.a) din Codul fiscal, aplicabil începând cu data de 01.01.2007 - să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, prevederile legale mai sus citate dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Astfel, reîncadrarea tranzacțiilor în speță, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al acestora, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală nu sunt consemnate constatări cu privire la faptul că tranzacțiile în speță au scop economic, însă acesta nu reflectă scopul real, conținutul real economic, nu poate fi reținută.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, învederăm prevederile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, stipulate la art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,*

precum și cele stipulate la art.14 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”*

Totodată, se rețin în speță și prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza*



*efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.*

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea situației fiscale a contribuabilului, erau îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea pe bază de probe sau constatări proprii, or motivația care a stat la baza impunerii, respectiv faptul că *“din activitatea de procesare, care este o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv o prestare de servicii intracomunitare, locul prestării fiind în Ungaria, a fost denaturată operațiunea de încorporare în produsele finite a bunurilor proprii ale procesatorilor, respectiv aceste bunuri au fost facturate către Sucursala .X. .X., transformând astfel o parte din operațiunea de prestare de servicii intracomunitare în livrare internă taxabilă cu cota de 24%. În acest fel, a fost creată artificial o operațiune de livrare internă prin disjungerea acesteia din operațiunea de procesare care trebuia să includă și bunurile proprii incluse în bunurile finale care părăsesc teritoriul național”*, întemeiată în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, nu poate fi reținută în condițiile în care, așa cum s-a precizat mai sus, în cauză nu s-a ridicat problema realității tranzacțiilor efectuate de către societate, respectiv a realității economice a acestora.

Așadar, având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatară a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și invocând reîncadrarea formei tranzacției comerciale conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ca fiind de fapt o prestare de servicii intracomunitară și nu livrare de bunuri (încorporate în produsul final supus procesării) efectuată de către procesatori către Sucursala .X. .X., așa cum susține contestatara.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii și/sau a contractului de vânzare-cumpărare de bunuri, a facturilor emise în baza acestora care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155, precum și cu alte documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea

intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2012, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă organele de inspecție fiscală au analizat contractele încheiate de contestatară cu S.C. .X. S.R.L., S.C..X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., având în vedere că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință. Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestatară trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea face corelația dintre documentele primare care au stat la baza livrării de bunuri (încorporate în produsul final supus procesării) efectuată de către procesatori către Sucursala .X. .X. și facturile emise de aceștia în baza cărora Sucursala .X. .X. și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, respectiv s-au limitat la invocarea prevederilor stipulate la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în baza cărora au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor comerciale derulate de către .X. Ungaria pe codul de înregistrare fiscală, RO .X., ca fiind prestare de servicii intracomunitară, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./X..2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție

fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziție, a aceleiași perioade, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze și argumentele aduse de societate în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

**B.5). Referitor la suma de .X. lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.B).4) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./X..2012 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./X..2012 și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

**C). În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./X..2012 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care această dispoziție nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X..2012, organele de inspecție fiscală au dispus societății ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X..2012 referitoare la înregistrarea veniturilor și cheltuielilor aferente exercițiilor financiare din anii 2010 și 2011, pentru operațiunile economice desfășurate prin intermediul sediului permanent din România, respectiv Sucursala .X. .X..

**În drept**, potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este competentă să soluționeze:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către: [...]*

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai contestații care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina S.C. .X. - Sucursala .X. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X..2012 nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,*

coroborate cu punctul 5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”,*

fapt pentru care pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X..2012.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(3) și alin.(3<sup>^</sup>1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lit.b) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

**1). Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- impozit pe profit în sumă de **.X. lei;**
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei;**
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei;**
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei**, din care taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată rămasă de plată în sumă de .X. lei,

• dobânzi/majorări aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**2). Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de .X. - Sucursala .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X..2012 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit.

**3) Constatarea necompetenței materiale** a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind capătul de cerere referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X..2012 și transmiterea contestației formulată de .X. - Sucursala .X., împotriva acestui act administrativ fiscal, Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală spre competența soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**